

Doppelbesteuerungsabkommen

Das OECD-Musterabkommen
und die Doppelbesteuerungsabkommen der
Bundesrepublik Deutschland auf dem
Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen

Kommentar

von

Dr. Klaus Vogel

Professor an der Universität München
Forschungsstelle für ausländisches und Internationales
Finanz- und Steuerrecht

unter Mitarbeit von

Michael Engelschalk, Dr. Maximilian Görl,
Ulrike Gregor, Dipl.-Kfm. Dr. Alexander Hemmelrath,
Dr. Moris Lehner, Reinhard Pöllath, LL. M.,
Wolfgang Tischbirek, LL.M., und Ernst Weber



C. H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG
MÜNCHEN 1983

Die Mitarbeiter:

Es haben bearbeitet:

Michael Engelschalk:

Art. 24, 26, 27

Maximilian Görl:

Art. 2, 5, 6, 7 Abs. 5 bis
7, Art. 8, 13, 14, 16 bis
20, 22, 28, Schlußklausel

Ulrike Gregor:

Art. 15

Alexander Hemmelrath:

Art. 7 Abs. 1 bis 4

Moris Lehner:

Art. 4, 9, 21, 25

Reinhard Pöllath:

Art. 11, 12

Wolfgang Tischbirek:

Art. 10

Der Herausgeber:

Einleitung, Art. 1, 3, Vor
6 bis 22, Vor 10 bis 12,
23, 29, 30

Regierungsdirektor a. D. Ernst Weber hat jeden Entwurf kritisch durchgesehen und zahlreiche wichtige Verbesserungs- und Ergänzungsvorschläge beigetragen. Maximilian Görl hat, neben seiner Beteiligung an der Ausarbeitung des Kommentars, die gemeinsame Arbeit organisiert und koordiniert.

Der Herausgeber hat sämtliche Beiträge überarbeitet und abschließend redigiert. Er allein ist damit verantwortlich für den Inhalt des Kommentars.

Inhaltsverzeichnis

Hinweis für die Benutzer	V
Abkürzungsverzeichnis	XXIII
Übersicht der DBA mit Fundstellen der Erläuterungen	XXXI

Einleitung

I. Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen	1
II. Näheres zu den Doppelbesteuerungsabkommen	9
III. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	16

Abschnitt I. Geltungsbereich des Abkommens

Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich	45
I. MA-Kommentar	45
II. Abkommensübersicht	51
III. Erläuterungen	53
Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern	64
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	66
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	68
III. Erläuterungen	69
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	72
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	74
III. Erläuterungen	76
C. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	79
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	80
III. Erläuterungen	82
D. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	82
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	83
III. Erläuterungen	84
Anhang zu Art. 2 Die Gewerbesteuer	
I. Einbeziehung der Gewerbesteuer in die DBA	87
II. Die Regelung des Besteuerungsrechts	88
III. Innerstaatliches Recht und DBA	89

Inhaltsverzeichnis

Abschnitt II. Begriffsbestimmungen

Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen	91
A. Vor Absatz 1	
I. MA-Kommentar	93
II. Erläuterungen	94
B. Zu Absatz 1 Buchst. a und b	
I. MA-Kommentar	95
II. Abkommensübersichten zu Absatz 1 Buchst. a und b	98
III. Erläuterungen	104
C. Zu Absatz 1 Buchst. c	
I. MA-Kommentar	110
II. Abkommensübersicht zu Abs. 1 Buchst. c	111
III. Erläuterungen	113
D. Zu Absatz 1 Buchst. d	
I. MA-Kommentar	115
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 Buchst. d	117
III. Erläuterungen	118
E. Zu Absatz 1 Buchst. e	
I. MA-Kommentar	118
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 Buchst. e	119
III. Anhang zu Art. 3 Absatz 1	120
F. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	124
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	125
III. Erläuterungen	125
Art. 4 Ansässige Person	132
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	135
II. Erläuterungen	138
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	143
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	144
III. Erläuterungen	146
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	154
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	159
III. Erläuterungen	161
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	172
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	175
III. Erläuterungen	177

Inhaltsverzeichnis

Art. 5 Betriebsstätte	183
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	189
II. Erläuterungen	190
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	194
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	202
III. Erläuterungen	204
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	209
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	215
III. Erläuterungen	218
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	223
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	227
III. Erläuterungen	230
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	235
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	244
III. Erläuterungen	246
F. Zu Absatz 5	
I. MA-Kommentar	252
II. Abkommensübersicht zu Absatz 5	257
III. Erläuterungen	260
G. Zu Absatz 6	
I. MA-Kommentar	267
II. Abkommensübersicht zu Absatz 6	271
III. Erläuterungen	273
H. Zu Absatz 7	
I. MA-Kommentar	277
II. Abkommensübersicht zu Absatz 7	279
III. Erläuterungen	280

Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens

Vor Art. 6 bis 22

I. Die Verteilungsnormen des OECD-MA	283
II. Maßgebender Zeitpunkt	285
III. Abweichungen in geltenden DBA	286

Art. 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	296
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	297
III. Erläuterungen	298

Inhaltsverzeichnis

B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	302
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	303
III. Erläuterungen	306
C. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	309
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	310
III. Erläuterungen	312
D. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	313
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	314
III. Erläuterungen	316
Art. 7 Unternehmensgewinne	318
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	323
II. Erläuterungen	326
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	328
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	333
III. Erläuterungen	341
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	350
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	355
III. Erläuterungen	355
D. Zu Absatz 3 und 4	
I. MA-Kommentar	363
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3 und 4	375
III. Erläuterungen	381
E. Zu Absatz 5	
I. MA-Kommentar	391
II. Abkommensübersicht zu Absatz 5	392
III. Erläuterungen	393
F. Zu Absatz 6	
I. MA-Kommentar	396
II. Abkommensübersicht zu Absatz 6	397
III. Erläuterungen	398
G. Zu Absatz 7	
I. MA-Kommentar	399
II. Abkommensübersicht zu Absatz 7	403
III. Erläuterungen	405
Art. 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt	407
A. Zu Absatz 1 und 2	
I. MA-Kommentar	408

Inhaltsverzeichnis

II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2	416
III. Erläuterungen	420
B. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	434
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	434
III. Erläuterungen	436
C. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	438
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	441
III. Erläuterungen	443
Art. 9 Verbundene Unternehmen	445
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	449
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2	450
III. Erläuterungen	454
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	473
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	477
III. Erläuterungen	477
Vor Art. 10 bis 12	
I. Allgemeines	485
II. Der Nutzungsberechtigte	487
III. Der Betriebsstättenvorbehalt	490
IV. Verfahrensregelungen	495
Art. 10 Dividenden	498
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	503
II. Erläuterungen	516
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	520
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	521
III. Erläuterungen	522
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	525
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	551
III. Erläuterungen	560
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	603
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	610
III. Erläuterungen	618
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	643
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	645
III. Erläuterungen	646

Inhaltsverzeichnis

F. Zu Absatz 5	
I. MA-Kommentar	646
II. Abkommensübersicht zu Absatz 5	650
III. Erläuterungen	652
Art. 11 Zinsen	660
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	664
II. Erläuterungen	671
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	673
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	674
III. Erläuterungen	675
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	677
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	683
III. Erläuterungen	685
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	689
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	693
III. Erläuterungen	694
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	702
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	704
III. Erläuterungen	705
F. Zu Absatz 5	
I. MA-Kommentar	705
II. Abkommensübersicht zu Absatz 5	711
III. Erläuterungen	713
G. Zu Absatz 6	
I. MA-Kommentar	716
II. Abkommensübersicht zu Absatz 6	719
III. Erläuterungen	720
Art. 12 Lizenzgebühren	725
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	729
II. Erläuterungen	733
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	737
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	741
III. Erläuterungen	742
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	746
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	752
III. Erläuterungen	754

Inhaltsverzeichnis

D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	765
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	767
III. Erläuterungen	768
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	769
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	771
III. Erläuterungen	772
Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	773
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	776
II. Erläuterungen	788
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	790
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	793
III. Erläuterungen	794
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	797
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	800
III. Erläuterungen	802
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	805
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	807
III. Erläuterungen	809
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	812
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	816
III. Erläuterungen	820
Art. 14 Selbständige Arbeit	826
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	828
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	831
III. Erläuterungen	834
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	845
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	846
III. Erläuterungen	848
Art. 15 Unselbständige Arbeit	849
A. Zu Absatz 1 und 2	
I. MA-Kommentar	853
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2	855
III. Erläuterungen	858
B. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	874

Inhaltsverzeichnis

II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	877
III. Erläuterungen	880
Anhang I: Grenzgänger	
I. MA-Kommentar	886
II. Abkommensübersicht	886
III. Erläuterungen	886
Anhang II: Gastprofessoren und Studentenpraktikanten	
I. MA-Kommentar	890
II. Abkommensübersicht	891
III. Erläuterungen	892
Art. 16 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen	895
I. MA-Kommentar	896
II. Abkommensübersicht	898
III. Erläuterungen	900
Art. 17 Künstler und Sportler	906
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	907
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	909
III. Erläuterungen	912
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	919
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	921
III. Erläuterungen	923
Art. 18 Ruhegehälter	925
I. MA-Kommentar	926
II. Abkommensübersicht	929
III. Erläuterungen	932
Art. 19 Öffentlicher Dienst	937
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	939
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	943
III. Erläuterungen	953
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	961
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	961
III. Erläuterungen	965
C. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	969
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	971
III. Erläuterungen	975
Art. 20 Studenten	977
I. MA-Kommentar	978
II. Abkommensübersicht	979
III. Erläuterungen	983

Inhaltsverzeichnis

Art. 21 Andere Einkünfte	989
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	990
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2.	992
III. Erläuterungen	994
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1000
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	1002
III. Erläuterungen	1002

Abschnitt IV. Besteuerung des Vermögens

Art. 22 Vermögen	1007
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1009
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	1011
III. Erläuterungen	1012
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1015
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	1016
III. Erläuterungen	1018
C. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	1022
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	1024
III. Erläuterungen	1026
D. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	1030
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	1031
III. Erläuterungen	1033

Abschnitt V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 23 A Befreiungsmethode und	
Art. 23 B Anrechnungsmethode	1037
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	1040
II. Abkommensübersicht	1060
III. Erläuterungen	1059
B. Zu Art. 23 A Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1081
II. Erläuterungen	1092
C. Zu Art. 23 A Absatz 2/Artikel 23 B Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1118

Inhaltsverzeichnis

II. Abkommensübersicht zu Art. 23 A Abs. 2 und Art. 23 B Abs. 1	1135
III. Erläuterungen	1140
D. Zu Art. 23 A Absatz 3/Art. 23 B Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1162
II. Abkommensübersicht zu Art. 23 A Abs. 3 und Art. 23 B Abs. 2	1165
III. Erläuterungen	1168

Abschnitt VI. Besondere Bestimmungen

Art. 24 Gleichbehandlung	1177
A. Allgemeines	
I. Abkommensübersicht	1182
II. Erläuterungen	1183
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1189
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	1194
III. Erläuterungen	1197
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1204
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	1206
III. Erläuterungen	1208
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	1212
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	1216
III. Erläuterungen	1216
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	1217
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	1242
III. Erläuterungen	1244
F. Zu Absatz 5	
I. MA-Kommentar	1254
II. Abkommensübersicht zu Absatz 5	1255
III. Erläuterungen	1255
G. Zu Absatz 6	
I. MA-Kommentar	1258
II. Abkommensübersicht zu Absatz 6	1259
III. Erläuterungen	1261
H. Zu Absatz 7	
I. MA-Kommentar	1265
II. Abkommensübersicht zu Absatz 7	1266
III. Erläuterungen	1267

Inhaltsverzeichnis

Art. 25 Verständigungsverfahren	1268
A. Allgemeines	
I. MA-Kommentar	1272
II. Erläuterungen	1275
B. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1277
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	1286
III. Erläuterungen	1288
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1294
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	1300
III. Erläuterungen	1301
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	1311
II. Abkommensübersicht zu Absatz 3	1314
III. Erläuterungen	1316
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	1320
II. Abkommensübersicht zu Absatz 4	1322
III. Erläuterungen	1324
Art. 26 Informationsaustausch	1326
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1329
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1	1340
III. Erläuterungen	1342
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	1367
II. Abkommensübersicht zu Absatz 2	1371
III. Erläuterungen	1373
Art. 27 Diplomaten und Konsularbeamte	1384
I. MA-Kommentar	1385
II. Abkommensübersicht	1390
III. Erläuterungen	1392
Anhang: Besteuerung ausländischer Staaten	1402
Art. 28 Erstreckung des räumlichen Geltungsbereichs	1402
I. MA-Kommentar	1404
II. Abkommensübersicht	1405
III. Erläuterungen	1406
Abschnitt VII. Schlußbestimmungen	
Art. 29 Inkrafttreten/Art. 30 Kündigung	1410
A. Zu Art. 29	
I. MA-Kommentar	1411

Inhaltsverzeichnis

II. Abkommensübersicht zu Artikel 29.	1413
III. Erläuterungen	1415
B. Zu Art. 30	
I. MA-Kommentar	1420
II. Erläuterungen	1420
C. Schlußklausel	
I. Bedeutung und Inhalt	1421
II. Abkommensübersicht	1422
Sachverzeichnis	1425

Abkürzungsverzeichnis

aaO	am angegebenen Ort
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
A. C.	Appeal Cases (Großbritannien)
AfA	Absetzung für Abnutzung
AFDI	Annuaire Francais de Droit International
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
AJIL	American Journal of International Law
AktG	Aktiengesetz
ANBPPI	Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AS	Sammlung der eidgenössischen Gesetze. Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AStG	Außensteuergesetz
AVR	Archiv des Völkerrechts
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (ab 1975 RIW/AWD)
BAnz.	Bundesanzeiger
Baumbach/Hueck . . .	Adolf Baumbach/Alfred Hueck, Aktiengesetz, Kommentar, 13. Auflage, München 1970
Bay	Bayern
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BddW	Blick durch die Wirtschaft (Zeitschrift)
BDGV.	Bericht der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht
Beil.	Beilage
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, hrsg. von den Mitgliedern des Bundesfinanzhofs
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BMF	Bundesminister der Finanzen
BMW	Bundesminister der Wirtschaft

Abkürzungsverzeichnis

BNB	Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Be- lastingrechtspreek
BReg.	Bundesregierung
BRep.	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BTR	British Tax Review
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, amtliche Entscheidungssammlung
BW.	Baden-Württemberg
Buchst.	Buchstabe
B. Y. I. L.	British Yearbook of International Law
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International (Nummer des Bandes in röm. Zahlen)
C. G. I.	Code Général des Impôts
CIR	Commissioner of Inland Revenue
CMEA	Council of Mutual Economic Aid
comm.	commentaire
C. T. J.	Canadian Tax Journal
Cum. Bull.	Cumulative Bulletin
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Debatin/Walter	Helmut Debatin/Otto L. Walter, Handbuch zum Deutsch-Amerikanischen Doppelbesteuerungs- abkommen, Loseblatt, Amsterdam
ders.	derselbe
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.	Dissertation
Div.	Dividende
DJT	Verhandlungen des Deutschen Juristentages
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
Drews/Wacke/Vogel.	Bill Drews/Gerhard Wacke/Klaus Vogel, Gefah- renabwehr (Allgem. Polizeirecht) 8. Auflage, Bd. 1, Köln, Berlin, Bonn, München, 1975
Dr. Fisc.	Droit Fiscal
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
DTC	Dominion Tax Cases
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Edwardes-Ker	Michael Edwardes-Ker, The International Tax Treaties Service, Loseblatt, Dublin
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte

Abkürzungsverzeichnis

EG	Europäische Gemeinschaften
EG BGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EG-Dok.	Dokument der Europäischen Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
erg.	ergänzend
Erl.	Erlaß
EStDV.	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EStRG	Einkommensteuerreformgesetz
EStZ	Europäische Steuerzeitung (Zeitschrift)
ET	European Taxation (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch.	Finanz-Archiv (Zeitschrift)
FinMin	Finanzminister
FinSen	Finanzsenator
Flick/Wassermeyer/ Becker	Hans Flick/Franz Wassermeyer/Helmut Becker, Kommentar zum Außensteuergesetz, Loseblatt, Köln
Flick/Wassermeyer/ Wingert	Hans Flick/Franz Wassermeyer/Karl-Dieter Win- gert, Doppelbesteuerungsabkommen Deutsch- land-Schweiz, Kommentar, Loseblatt Köln
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
G	Gesetz
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GeschOBT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GewStDV.	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
Gr.	Gruppe
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
Herrmann/Heuer/Rau- pach	Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, Loseblatt, Köln
Hess	Hessen
h. M.	herrschende Meinung

Abkürzungsverzeichnis

Höhn/David	Ernst Höhn/Eugen David, Doppelbesteuerung- recht, Bern, Stuttgart 1973
Hrsg.	Herausgeber
Hübschmann/Hepp/ Spitaler	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Köln
ICC	International Chamber of Commerce
I. C. L. Q.	International and Comparative Law Quarterly
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.
IFA	International Fiscal Association
insbes.	insbesondere
Institut FSt.	Institut Finanzen und Steuern
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i. S.	im Sinne
ITJ	International Tax Journal
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbrieife (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
JTax	Journal of Taxation
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KapErhStG	Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei der Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmi- teln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer
KN	Kurznachrichten
Koch/Förster.	Karl Koch, Abgabenordnung AO 1977, 2. Aufl. Köln 1979
koord.	koordiniert
Korn/Debatin	Rudolf Korn/Helmut Debatin, Doppelbesteue- rung, Kommentar, Loseblatt, München
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR.	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Kühn/Kutter/Hof- mann.	Rolf Kühn/Heinz Kutter/Ruth Hofmann, Abg- benordnung, Finanzgerichtsordnung, Komme- ntar, 13. Auflage, Stuttgart 1979
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
Lefebvre/Pöllath/ Rädler	Francis Lefebvre/Reinhard Pöllath/Albert J. Rät- ler, Steuern in Frankreich, Köln 1976 mit Ergäi- zung 1980

Abkürzungsverzeichnis

Lenski/Steinberg	Edgar Lenski/Wilhelm Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, Loseblatt, Köln
Locher/Meier/ v. Siebenthal	Kurt Locher/Walter Meier/Rudolf von Siebenthal, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Textausgaben und Praxis, Loseblatt, Basel
Ltd.	Limited
LIPIB	Law and Policy in International Business
MA	Musterabkommen
MA-Komm.	Kommentar zum OECD-Musterabkommen
McDaniel/Ault	Paul R. McDaniel/Hugh J. Ault, Introduction to United States International Taxation, Deventer 1977
MBB	Maandblad Belasting-Beschouwingen
Meyer-Marsilius/ Hangarter	Hans Joachim Meyer-Marsilius/Dieter Hangarter, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Text und Kommentar, Loseblatt, Handelskammer Deutschland-Schweiz (Hrsg.)
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
Nds	Niedersachsen
NF	Neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
No.	Numero
Nr.	Nummer
NTJ	National Tax Journal
NW	Nordrhein-Westfalen
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organization for European Economic Cooperation
ÖstVGH	Österreichischer Verwaltungsgerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
ÖZöfR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht
OFD	Oberfinanzdirektion
o. Verf.	ohne Verfasser
Pas.B.	Pasicrisie Belge
PCPJl	Publications de la Cour Permanente de Justice Internationale
Philipp/Pollak	Alfred Philipp/Robert Pollak, Internationales Steuerrecht, Loseblatt, Wien

Abkürzungsverzeichnis

Prot.	Protokoll
Pr. OVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RabelsZ	(Rabels) Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RBÜ	Revidierte Berner Übereinkunft zum Schutze von Werken der Literatur und der Kunst
RC	Recueil des Cours de l'Academie de Droit International de la Hague
Reg.	Regulations
Rev. Fac. Der. Mont.	Revista de la Facultad de Derecho Ciencias Sociales (Montevideo)
Rev. Rul.	Revenue Ruling
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, amtliche Entscheidungssammlung
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (ab 1957 AWD)
RIW/AWD	Recht der Internationalen Wirtschaft/Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (bis 1974 AWD)
Roberts/Warren	Sidney I. Roberts/William C. Warren, U. S. Income Taxation of Foreign Corporations and Nonresident Aliens, Loseblatt, New York
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
Schaps/Abraham	Georg Schaps/Hans Jürgen Abraham, Das Deutsche Seerecht, 4. Auflage, Berlin, New York 1978
Schulze-Brachmann	Arno Schulze-Brachmann, Doppelbesteuerung, Kurzkommentar, 2. Aufl., Stuttgart/Wiesbaden 1973
Schwarz/Frotscher	Bernhard Schwarz/Gerrit Frotscher, Abgabenordnung, Kommentar, Loseblatt, Freiburg
SchweizBG	Schweizerisches Bundesgericht
SCt.	Supreme Court
Sec.	Section
Skatt.Ov.	Skattepolitisk Oversigt
Slg.	Amtliche Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des (österreichischen) Verwaltungsgerechtshofes, Teil F
Sp.	Spalte
SProt.	Schlußprotokoll
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StEK	Steuer-Erlaß Kartei

Abkürzungsverzeichnis

StKR	Steuer-Kongreß-Report
StRev	Steuer-Revue
Strupp/Schlochauer . .	Karl Strupp/Hans-Jürgen Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrechts, Berlin 1960
STC	Simon's Tax Cases
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StuZollblatt	Steuer- und Zollblatt
s. u.	siehe unten
Suppl.	Supplement
Syst.	Systematik
T. C.	Reports of the Tax Court of the United States
TC	Reports of Tax Cases (Großbritannien)
Tipke/Kruse	Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, Loseblatt, Köln
T. L. R.	Tax Law Review
TMIJ	Tax Management International Journal
TPI	Tax Planning International
u.	unten
UN	United Nations
UNESCO	United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization
UNO	United Nations Organization
US	Cases adjudged in the Supreme Court of the United States
USA	United States of America
USTC	U. S. Tax Cases
UrhG	Urheberrechtsgesetz
u. U.	unter Umständen
v.	versus, vom
Verdross/Simma	Alfred Verdross/Bruno Simma, Universelles Völkerrecht, Berlin 1976
VermStG	Vermögenssteuergesetz
VerwArch	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
VerwG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VJSchr.	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vol.	Volume
VSt.	Vermögenssteuer
VStR.	Vermögenssteuer-Richtlinien
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WIPO	World Intellectual Property Organization
W. L. R.	Weekly Law Reports

Abkürzungsverzeichnis

Wolff/Bachof	Hans J. Wolff/Otto Bachof, Verwaltungsrecht II, München 1976
WRV.	Weimarer Reichsverfassung
WÜD	Wiener Übereinkunft über diplomatische Beziehungen
WÜK	Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern
Ziff.	Ziffer
ZIR	Zeitschrift für internationales Recht
ZWVO	Verordnung des Rates über den Zollwert der Waren vom 28. 5. 1980

Artikel 4. Ansässige Person

MA-Text 1963

Art. 4 Ansässige Person

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in

MA-Text 1977

Art. 4 Ansässige Person

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfaßt jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegnem Vermögen steuerpflichtig ist.

2. Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

b) kann nicht bestimmt werden,

MA-Text 1963

MA-Text 1977

welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

- c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.
- d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

3. Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;

- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

3. Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

Inhalt

Rz.

A. Allgemeines

I. MA-Kommentar	1-7
II. Erläuterungen	8-20
1. Grundsatz	8
2. Funktionen des Begriffs	9, 10
3. Auswirkung auf die Besteuerung nach innerstaatlichem Recht	11-14
4. Verhältnis zu anderen Abkommensvorschriften	15-19
a) Einkünfte aus Drittstaaten	15
b) Subject-to-tax-Klausel, Remittance-Klausel	16-18
c) Verständigungsverfahren	19
5. Anrechnung statt abkommensrechtlicher Ansässigkeit	20

B. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar	21, 22
II. Abkommensübersicht	23
III. Erläuterungen	24-45

	Rz.
1. Normalfassung entsprechend MA	24–32
a) Begründung der Ansässigkeit, Abs. 1 Satz 1 . . .	24, 25
b) Regelbeispiele für ansässigkeitsbegründende Merkmale	26–29
c) Anderes ähnliches Merkmal	30, 31
d) Abs. 1 Satz 2	32
2. Abweichungen	33–45
a) Übereinstimmungen	33–35
b) Inhaltliche Übereinstimmungen	36, 37
c) Gesonderte Regelung für jeden Vertragsstaat . .	38, 39
d) Anknüpfung an Bestimmungen des innerstaat- lichen Rechts	40
e) Autonome Begriffsbestimmungen	41
f) Keine Wohnsitzdefinition	42
g) Besondere Ansässigkeitsbestimmungen für Körperschaften	43, 44
h) Besondere Ansässigkeitsbestimmungen für Personengesellschaften	45
C. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	46–57
II. Abkommensübersicht	58
III. Erläuterungen	59–88
1. Normalfassung entsprechend MA	59–82
a) Grundzüge	59–63
b) Funktion des Abs. 2	64–67
c) Verfügung über eine ständige Wohnstätte	68, 69
d) Ständige Wohnstätte in beiden Staaten	70–73
e) Gewöhnlicher Aufenthalt	74–79
f) Staatsangehörigkeit	80, 81
g) Gegenseitiges Einvernehmen	82
2. Abweichungen	83–88
a) Bordpersonal	83
b) Sonderfälle	84, 85
c) Gewöhnlicher Aufenthalt	86
d) DBA Finnland und DBA Italien	87
e) Keine Regelung	88
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	89–92
II. Abkommensübersicht	93
III. Erläuterungen	94–118
1. Normalfassung entsprechend MA	94–107
a) Grundzüge	94, 95
b) Funktion des Abs. 3	96–98
c) Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung	99–107
2. Abweichungen	108–118
a) Keine Regelung	108
b) Vom Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abweichende Kriterien	109–113
c) Abweichungen vom Begriff „andere als eine natürliche Person“	114–118

Literatur: *J. F. Avery Jones u. a.*, Dual Residence of Individuals: The Meaning of the Expressions in the OECD Model Convention, BTR 1981, 15 und 104;

L. W. Lederer, Doppelter Wohnsitz natürlicher Personen im internationalen Steuerrecht – Zur Auslegung und Anwendung von Art. 4 Abs. 2 der OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 1966 und 1977, RIW/AWID 1981, 463.

A. Allgemeines

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

- 1 1. **[Grundregel]** Der Begriff des Wohnsitzes hat verschiedene Funktionen und ist in drei Fällen von großer Bedeutung:

- a) bei der Abgrenzung der Anwendung eines Abkommens auf die natürlichen und juristischen Personen;
- b) bei der Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung daraus ergibt, daß zwei Wohnsitze vorhanden sind;
- c) bei der Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung aus einem Konflikt zwischen dem Wohnsitz und der Quelle ergibt.

- 2 2. **[Vorbemerkung]** Der Artikel bezweckt nur die Definition des Ausdrucks „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ und die Regelung derjenigen Fälle, in denen ein Konflikt zwischen zwei Wohnsitzen vorliegt. Zum besseren Verständnis des Artikels werden im folgenden einige allgemeine Bemerkungen zu den beiden typischen Konfliktfällen, nämlich die Konflikte zwischen zwei Wohnsitzen und zwischen dem Wohnsitz und der Quelle, vorangeschickt. In beiden Fällen ergibt sich der Konflikt daraus, daß jeder der beiden Vertragsstaaten oder einer von

MA-Kommentar 1977

1. **[Grundregel]** Der Begriff „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ hat verschiedene Funktionen und ist in drei Fällen von Bedeutung:

- a) zur Abgrenzung des persönlichen Geltungsbereichs eines Abkommens;
- b) zur Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung daraus ergibt, daß zwei Wohnsitze vorhanden sind;
- c) zur Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung aus der Besteuerung sowohl im Wohnsitzstaat als auch der Besteuerung im Quellen- oder Belegenheitsstaat ergibt.

2. **[Vorbemerkung]** Der Artikel bezweckt die Definition des Ausdrucks „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ und die Regelung der Fälle von Doppelwohnsitzen. Zum besseren Verständnis des Artikels werden im folgenden einige allgemeine Bemerkungen zu den beiden typischen Konfliktfällen, nämlich die Konflikte zwischen zwei Wohnsitzen und zwischen Wohnsitz und Quelle oder Belegenheit, vorangeschickt. In beiden Fällen ergibt sich der Konflikt daraus, daß jeder der beiden

MA-Kommentar 1963

ihnen auf Grund der innerstaatlichen Gesetzgebung behauptet, eine Person habe ihren Wohnsitz in seinem Gebiet.

- 3. 3. [Innerstaatliches Recht]** Im allgemeinen sehen die innerstaatlichen Gesetze der verschiedenen Staaten eine umfassende Besteuerung („unbeschränkte Steuerpflicht“) vor, die auf den persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem betreffenden Staat („Wohnsitzstaat“) beruht. Diese Steuerpflicht trifft nicht nur die Personen, die in einem Staat ihren „Wohnsitz“ in dem Sinn haben, den man dem Begriff „Wohnsitz“ gewöhnlich beilegt (Privatrecht). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich vielmehr auch auf die Personen, die sich in dem Gebiet des Staates ständig, manchmal auch nur während eines gewissen Zeitraums, aufhalten. Nach einigen Rechtsordnungen sind auch diejenigen natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die an Bord eines Schiffes tätig sind, dessen Heimathafen in dem betreffenden Staat liegt.

- 4. 4. [Regelungsbereich]** Die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befassen sich im allgemeinen nicht mit den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten über die Voraussetzungen, unter denen eine Person als in einem Staat wohnhaft anzusehen und infolgedessen dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Abkommen legen nicht die Regeln fest, denen die innerstaatlichen Rechtsvorschriften über den Wohnsitz entsprechen müs-

MA-Kommentar 1977

Vertragsstaaten oder einer von ihnen auf Grund seines innerstaatlichen Rechts geltend macht, die betreffende Person sei in seinem Gebiet ansässig.

- 3. [Innerstaatliches Recht]** Im allgemeinen sieht das innerstaatliche Recht der verschiedenen Staaten eine umfassende Besteuerung („unbeschränkte Steuerpflicht“) vor, die auf den persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem betreffenden Staat („Wohnsitzstaat“) beruht. Diese Steuerpflicht trifft nicht nur die Personen, die in einem Staat ihren „Wohnsitz“ in dem Sinne haben, der dem Begriff „Wohnsitz“ gewöhnlich entspricht (Privatrecht). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich vielmehr auch auf die Personen, die sich in dem Gebiet des Staates ständig, manchmal auch nur während eines gewissen Zeitraums, aufhalten. Nach einigen Rechtsordnungen sind auch diejenigen natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die an Bord eines Schiffes tätig sind, dessen Heimathafen in dem betreffenden Staat liegt.

- 4. [Regelungsbereich]** Die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befassen sich im allgemeinen nicht mit dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten über die Voraussetzungen, unter denen eine Person steuerrechtlich als in einem Staat ansässig behandelt wird und infolgedessen dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Abkommen legen nicht fest, welchen Grundsätzen die innerstaatlichen

MA-Kommentar 1963

sen, damit die Vertragsstaaten über das unbeschränkte Besteuerungsrecht eines von ihnen einig sein können. In dieser Hinsicht bestimmen die Staaten ihre Haltung allein nach ihrem innerstaatlichen Recht.

- 5 **5. [Konfliktfälle]** Dies wird besonders deutlich in den Fällen, in denen der Konflikt nicht zwischen zwei Wohnsitzen, sondern zwischen dem Wohnsitz und der Quelle besteht. Doch gelten dieselben Erwägungen auch für den Konflikt zwischen zwei Wohnsitzen. Die Besonderheit des letztgenannten Falles besteht lediglich darin, daß durch den Verweis auf den Wohnsitzbegriff, wie er in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der betreffenden Staaten niedergelegt ist, keine Lösung des Konflikts erreicht werden kann. Für diese Fälle bedarf es besonderer Bestimmungen in den Abkommen darüber, welchem der beiden Wohnsitzbegriffe der Vorrang einzuräumen ist.

- 6 **6. [Beispiel]** Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Eine natürliche Person hat eine ständige Wohnstätte im Staat A, wo die Frau und die Kinder leben. Sie hat sich länger als sechs Monate im Staat B aufgehalten und wird dort nach dem Recht dieses Staates auf Grund der Dauer ihres Aufenthalts als eine dort wohnhafte Person besteuert. Zwei Staaten beanspruchen also das Recht, sie als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Dieser Konflikt muß durch das Abkommen gelöst werden.

MA-Kommentar 1977

Rechtsvorschriften über den „Wohnsitz“ entsprechen müssen, damit sich die Vertragsstaaten über das unbeschränkte Besteuerungsrecht eines von ihnen einigen können. In dieser Hinsicht entscheiden die Staaten allein nach ihrem innerstaatlichen Recht.

5. **[Konfliktfälle]** Dies wird besonders deutlich, wenn der Konflikt nicht zwischen zwei Wohnsitzen, sondern zwischen Wohnsitz und Quelle oder Belegenheit besteht. Doch gelten dieselben Erwägungen auch für den Konflikt zwischen zwei Wohnsitzen. Die Besonderheit des letztgenannten Falles besteht lediglich darin, daß durch die Bezugnahme auf den Wohnsitzbegriff, wie er im innerstaatlichen Recht der betreffenden Staaten gilt, keine Lösung des Konflikts erreicht werden kann. Für diese Fälle bedarf es besonderer Bestimmungen in dem Abkommen darüber, welcher der beiden Wohnsitzbegriffe Vorrang hat.

6. **[Beispiel]** Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Eine natürliche Person hat eine ständige Wohnstätte im Staat A, wo die Ehefrau und die Kinder leben. Sie hat sich länger als sechs Monate im Staat B aufgehalten und wird dort nach dem Recht dieses Staates auf Grund der Dauer ihres Aufenthalts als eine dort ansässige Person besteuert. Zwei Staaten beanspruchen also das Recht, die Person als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Dieser Konflikt muß durch das Abkommen gelöst werden.

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

7. In diesem besonderen Fall gibt Absatz 2 des Artikels dem Anspruch des Staates A den Vorrang. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, daß der Artikel besondere Bestimmungen über den „Wohnsitz“ niederlegt und daß die Rechtsvorschriften des Staates B unberücksichtigt bleiben, weil sie mit diesen Bestimmungen nicht vereinbar sind. Es geht einfach darum, daß in einem solchen Konfliktfall unbedingt eine Wahl zwischen den beiden Ansprüchen getroffen werden muß, und hierfür sieht der Artikel besondere Bestimmungen vor.

7. Für diesen Fall gibt Absatz 2 des Artikels dem Anspruch des Staates A den Vorrang. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, daß der Artikel eine besondere Bestimmung über den „Wohnsitz“ enthält und daß das innerstaatliche Recht des Staates B unberücksichtigt bleibt, weil es mit dieser Bestimmung nicht zu vereinbaren wäre. Wesentlich ist nur, daß in einem solchen Konfliktfall eine Wahl zwischen den beiden Ansprüchen getroffen werden muß, und nur hierfür enthält der Artikel besondere Bestimmungen.

- 7 8. [Einzelheiten] Die vorstehenden Ausführungen geben den allgemeinen Sinn des Artikels wieder. Es folgen einige besondere Bemerkungen.
Ziff. 9 s. zu Abs. 1 Rz. 21

Ziff. 8 s. zu Abs. 1 Rz. 22

II. Erläuterungen

- 8 1. **Grundsatz:** Die Vorschrift bestimmt den Vertragsstaat, in dem eine Person i. S. des Abkommens **ansässig** ist. Sie definiert diese Voraussetzungen jedoch nicht eigenständig (anders noch einige ältere deutsche DBA: *Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich*), sondern verweist auf die Merkmale, die nach dem **innerstaatlichen Recht** eines oder beider Vertragsstaaten die Steuerpflicht als Inländer – entsprechend der deutschen „unbeschränkten Steuerpflicht“ – begründen (Abs. 1). Ist aufgrund dieser Anknüpfung eine Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so bestimmen die Absätze 2 und 3 **autonom**, in welchem Staat sie für die Zwecke der Abkommensanwendung als ansässig **gilt**. Das MA 63 bezeichnet die Ansässigkeit in der Überschrift zu Art. 4 als „**steuerlichen Wohnsitz**“; demgegenüber verwendet das MA 77 den Ausdruck „**Wohnsitz**“ nur noch als Beispiel für eine Anknüpfung des nationalen Steuerrechts. Im Schrifttum, so auch in diesem Kommentar wird jedoch weiterhin „Wohnsitz“ – für nicht natürliche Personen „Sitz“ – auch zur Bezeichnung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit i. S. des Art. 4 verwendet.
- 9 2. **Funktionen des Begriffs:** Die Ansässigkeit einer Person in einem oder in beiden Vertragsstaaten begründet ihre **Abkommensberechtigung** (Art. 1): die Befugnis, Rechte aus dem Abkommen geltend zu

machen. Diese Befugnis kann nur ein **Abkommenssubjekt**, d. h. eine Person i. S. des Art. 3 haben (vgl. zur Abkommenssubjektivität: Art. 1 Rz. 17). Die Ansässigkeit und als deren Folge die Abkommensberechtigung sind – zusammen mit der Abkommensbindung des Steuergläubigers und der Anwendbarkeit des Abkommens auf die in Frage stehende Steuer – eine notwendige **Anwendungsvoraussetzung** für die Verteilungsnormen der Abkommen (vgl. Einleitung Rz. 26). Die Verteilung der Besteuerung zwischen den Vertragsstaaten knüpft grundsätzlich an den Wohnsitz der Person an, die Einkünfte aus einem oder beiden Vertragsstaaten bezieht oder die dort belegenes Vermögen besitzt. Die Ansässigkeit entscheidet so über die Rechtsfolgen „**vorrangige**“ oder „**nachrangige Besteuerung**“ (s. die Einleitung aaO). Ist eine Person in **beiden** Vertragsstaaten ansässig, können die Verteilungsnormen ihre Aufgabe nicht eindeutig erfüllen. Zur Vermeidung einer daraus resultierenden **Doppelbesteuerung** oder **Doppelnichtbesteuerung** bestimmt Abs. 2 für die Zwecke des Abkommens, d. h. für die funktionsgerechte Anwendung der Verteilungsnormen, in welchem der beiden Vertragsstaaten die Person als ansässig **gilt**. „Gilt“ bezeichnet in diesem Zusammenhang keine Fiktion, sondern eine abkommensrechtliche Rechtsfolge im Gegensatz zu der des innerstaatlichen Rechts; die Person **ist** in dem betreffenden Staat ansässig i. S. des DBA.

10 Eine in einem Vertragsstaat i. S. des Abkommens **ansässige Person** ist also

- eine Person, die **nach dem innerstaatlichen Recht** eines Vertragsstaats **in diesem Vertragsstaat ansässig** ist, **ohne** nach dem Recht des anderen Vertragsstaats im **anderen** Vertragsstaat ansässig zu sein (Abs. 1),
- **oder** eine Person, die gemäß Abs. 2 in einem der beiden Vertragsstaaten als ansässig **gilt**.

In beiden Fällen wird im weiteren Text vom **abkommensrechtlichen Wohnsitz** gesprochen.

11 3. **Auswirkungen auf die Besteuerung nach innerstaatlichem Recht:** Der abkommensrechtliche Wohnsitz i. S. des Abs. 2 in einem oder beiden Vertragsstaaten bewirkt, daß der andere Staat die nach seinem internen Recht bei ihm ansässige Person nur noch in den Grenzen besteuern darf, die das Abkommen der Besteuerung im **Quellenstaat** (für die Vermögensteuer: im Belegenheitsstaat) zieht. Besteht beispielsweise eine Quellensteuerbeschränkung auf Dividenden in Höhe von 15 v. H., dann bewirkt die Festlegung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes i. S. des Abs. 2 in einem Vertragsstaat, daß der nach dem **innerstaatlichen** Recht des **anderen** Vertragsstaats **in diesem** ansässige Steuerpflichtige für die aus diesem Staat stammenden Dividenden nur bis zu 15 v. H. besteuert werden darf. Schließt das Abkommen die Quellenbesteuerung aus – z. B. für Zinsen –, dann darf der Staat, in dem kein abkommensrechtlicher Wohnsitz besteht, die betreffenden Einkünfte nicht mehr besteuern, obwohl sie aus seinem Gebiet stam-

men und obwohl der Bezieher der Einkünfte nach **innerstaatlichem** Recht in diesem Staat ansässig ist (vgl. *H. Debatin* AWD/RIW 1966, 313, 315). Der Staat, dem nach Abs. 2 der abkommensrechtliche Wohnsitz zugeordnet werden muß, darf dagegen die Einkünfte und Vermögensteile besteuern, die das Abkommen dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung überläßt. Die Lage ist die gleiche, wie wenn der Steuerpflichtige in diesem Staat ansässig wäre (*H. Debatin* aaO).

- 12 Der Staat, in dem der Steuerpflichtige nur nach dessen internem Recht, nicht zugleich nach Abkommensrecht ansässig ist, wird also durch Abs. 2 in Verbindung mit den Verteilungsnormen auf die Besteuerung bestimmter Einkünfte und Vermögensteile – der dem „Quellen“- bzw. Belegenheitsstaat zugewiesenen – beschränkt. Dies hat aber **nicht** zur Folge, daß dieser Staat den Steuerpflichtigen bei der Anwendung seines innerstaatlichen Rechts als **beschränkt steuerpflichtig** zu behandeln hätte. Da der Steuerpflichtige nur für die Anwendung der Verteilungsnormen des Abkommens als im ausländischen Vertragsstaat ansässig „**gilt**“, bleibt er für die Besteuerung im Staat des nachrangigen Wohnsitzes grundsätzlich weiterhin den Besteuerungs- und Verfahrensvorschriften unterworfen, die dort für die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in diesem Staat gelten. Allerdings ist es auch abkommensrechtlich **zulässig**, daß der Staat des nachrangigen Wohnsitzes die Steuerpflichtigen wie im Ausland Ansässige (beschränkt Steuerpflichtige) behandelt.
- 13 Hat nach dem **deutschen** Steuerrecht eine natürliche Person Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, gilt sie jedoch im ausländischen Vertragsstaat gemäß Abs. 2 als ansässig i. S. des einschlägigen Abkommens, so werden Einkünfte und Vermögenswerte dieser Person, die nach dem Abkommen weiterhin der deutschen Besteuerung unterworfen werden dürfen, nach den Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht besteuert (*BFH* BStBl. 1965, 738; 1975, 708; *DBA Schweiz und Niederlande*).
- 14 Gestattet das Abkommen nur eine begrenzte deutsche Besteuerung der inländischen Einkünfte, so kann die Besteuerung nach den Grundsätzen der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht nur im Rahmen dieser Grenzen vorgenommen werden. Dürfen bestimmte Einkünfte und Vermögensteile nach dem Abkommen nur im ausländischen Vertragsstaat besteuert werden, so entfällt zwar die deutsche Besteuerung, jedoch bliebe es möglich, diese Einkünfte und Vermögenswerte bei der Bemessung des Steuersatzes einzubeziehen, der auf die weiterhin der deutschen Besteuerung unterworfenen Einkünfte und Vermögenswerte anzuwenden ist (*H. Debatin* aaO, 319). Enthält das Abkommen einen **Progressionsvorbehalt**, so besteht diese Möglichkeit jedoch nur, soweit der Vorbehalt ausdrücklich auch zugunsten des Quellenstaats eingeräumt ist (s. u. zu Art. 23 A und B Rz. 192). In den derzeit geltenden deutschen Abkommen ist dies nicht der Fall. Entsprechendes wie für die natürlichen Personen gilt auch für **Körperschaften**, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht sowohl in der Bundesrepublik Deutsch-

land als auch im ausländischen Vertragsstaat ansässig sind. – Auch die österreichische Rechtsauffassung entspricht für Steuerpflichtige, die nach dem österreichischen Steuerrecht in Österreich, jedoch nach dem einschlägigen Abkommen im ausländischen Vertragsstaat ansässig sind, den oben dargelegten Grundsätzen (ÖstVGH v. 7. 4. 1961, Slg. 2410/F; v. 30. 3. 1962, Slg. 2617/F; v. 12. 6. 1964, Slg. 3103/F; v. 7. 7. 1967, Slg. 3645/F).

4. Verhältnis zu anderen Abkommensvorschriften

- 15 a) **Einkünfte aus Drittstaaten:** Bezieht eine Person, die nach Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, Einkünfte aus einem **dritten Staat**, so ergibt sich aus Art. 21 i. V. m. Art. 4 Abs. 2 für das Verhältnis der beiden Vertragsstaaten zueinander, daß diese Einkünfte **nur** in dem Staat besteuert werden können, in dem die Person ihren **abkommensrechtlichen** Wohnsitz hat. Die Wohnsitzregelung des Art. 4 Abs. 2 entscheidet also darüber, welchem der beiden **Vertragsstaaten** die Besteuerung der Drittstaatseinkünfte zufällt. Im Verhältnis der Vertragsstaaten zum Drittstaat ist zwar der **Drittstaat** Quellenstaat; in ihrem Verhältnis **zueinander** gilt jedoch als „Quellenstaat“ der Vertragsstaat, in dem kein abkommensrechtlicher Wohnsitz besteht (vgl. Rz. 11f.). Damit wird ihm die Besteuerung der aus drittstaatlichen Quellen stammenden Einkünfte versagt.
- 16 b) **Subject-to-tax-Klausel, Remittance-Klausel:** Nach einigen Abkommen braucht der **Quellenstaat** Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen nur unter der Voraussetzung zu gewähren, daß die aus seinem Gebiet stammenden Einkünfte im Wohnsitzstaat **steuerpflichtig** sind (subject-to-tax-Klausel; vgl. dazu Vor Art. 6 bis 22, Rz. 11f.). Die Steuerpflicht im Wohnsitzstaat und damit die Gewährung von Abkommenserleichterungen im Quellenstaat setzt nach anderen Abkommen voraus, daß die Quelleneinkünfte in den Wohnsitzstaat überwiesen („remitted“) werden (vgl. aaO Rz. 10). Im Zusammenhang mit Art. 4 Abs. 2 werden diese Regelungen in zwei Fällen besonders bedeutsam:
- 17 Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in beiden Vertragsstaaten nach deren innerstaatlichem Recht, dann beschränkt sich die Besteuerung in dem Staat, in dem der Steuerpflichtige **keinen** abkommensrechtlichen Wohnsitz hat, auf die dem Quellenstaat gezogenen Grenzen unter zwei Voraussetzungen, die **kumulativ** vorliegen müssen: der abkommensrechtliche Wohnsitz i. S. des Art. 4 Abs. 2 muß im anderen Vertragsstaat belegen sein; ferner müssen die Quelleneinkünfte in den Vertragsstaat überwiesen werden, in dem der abkommensrechtliche Wohnsitz besteht. Werden die Einkünfte nicht in den Staat überwiesen, in dem der abkommensrechtliche Wohnsitz besteht, so wird die Besteuerung im Quellenstaat durch das Abkommen nicht beschränkt; mangels Steuerpflicht für die nicht überwiesenen Einkünfte im anderen Vertragsstaat droht insoweit keine Doppelbesteuerung.

- 18 **Deutsches innerstaatliches Recht:** Die Verlegung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes in den anderen Vertragsstaat bewirkt unter den Voraussetzungen des § 2 AStG **erweiterte beschränkte Steuerpflicht**. Die Subject-to-tax-Klausel ist eine Vorzugsbesteuerung i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 1 AStG (vgl. Einführungserlaß zum AStG Tz. 2.2.2. Nr. 2) und löst damit die erweiterte beschränkte Steuerpflicht für alle Einkünfte aus, die nicht ausländische Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 EStG sind. Nur wenn die Einkünfte überwiesen („remitted“) werden, entfällt die Vorzugsbesteuerung, so daß dann die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch die beschränkte Steuerpflicht abgelöst wird. Auch für diesen Fall gilt der Grundsatz, daß das Abkommen eine nach dem deutschen Steuerrecht gegebene (erweiterte beschränkte) Steuerpflicht nicht verändert. Soweit das Abkommen die Besteuerung weiterhin zuläßt, bleibt es bei dieser Sonderform der beschränkten Steuerpflicht (für den Progressionsvorbehalt im Zusammenhang mit § 2 AStG vgl. Einführungserlaß zum AStG Tz. 2.0.2.1).
- 19 **c) Verständigungsverfahren:** Der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist gemäß Art. 25 Abs. 1 Satz 1 MA bei der zuständigen Behörde desjenigen Vertragsstaates zu stellen, in dem die Person **ansässig** ist. Soll eine in beiden Vertragsstaaten ansässige Person nicht gegenüber einer nur in einem Vertragsstaat ansässigen Person bevorzugt werden, dann muß sie den Antrag in dem Vertragsstaat stellen, in dem sie gemäß Art. 4 Abs. 2 als ansässig **gilt**. Ein Wahlrecht besteht nur dann, wenn das Verständigungsverfahren gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchst. a zur Bestimmung der Ansässigkeit durchgeführt werden soll (vgl. Rz. 80).

5. Anrechnung statt abkommensrechtlicher Ansässigkeit

- 20 Einige wenige DBA verzichten auf die Bestimmung einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit oder schränken ihre Bedeutung ein und sehen statt dessen speziell auch für den Fall des Doppelwohnsitzes die **Anrechnung** der Steuern des einen Vertragsstaates auf die des anderen Vertragsstaates vor. Im *DBA USA* ist diese Regelung eine Folge der von den USA vorbehaltenen „savings clause“; sie ist u. zu Art. 23 A und B Rz. 175 erläutert. Zu einer vergleichbaren Regelung des *DBA Irland* s. dort Rz. 168. Im *DBA Schweiz* gehört die Anrechnung bei Doppelwohnsitz in den Zusammenhang der besonderen Vorkehrungen gegen den Abkommensmißbrauch; s. dazu Vor Art. 6 bis 22 Rz. 18.

B. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 8 s. Allgemeines Rz. 7

MA-Kommentar 1977

Ziff. 7 s. Allgemeines Rz. 7

21 9. **[Terminologie]** Die Abkommen nehmen gewöhnlich in mehreren Artikeln auf den Wohnsitzstaat Bezug. Aus terminologischen Gründen erschien es zweckmäßig, einen Kurzausdruck für alle Fälle zu verwenden, in denen der Wohnsitzstaat erwähnt wird. Im Artikel wird der Ausdruck „ansässig“ („resident“) gebraucht.

22 10. **[Ansässigkeit]** Absatz 1 definiert, was unter dem Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ im Sinne des Abkommens zu verstehen ist. Diese Definition verweist auf den Begriff des Wohnsitzes („residence“), wie er im innerstaatlichen Recht niedergelegt ist (vgl. die allgemeinen Bemerkungen). Als Merkmale der Steuerpflicht der ansässigen Person werden in der Definition erwähnt: der Wohnsitz, der ständige Aufenthalt, der Ort der Geschäftsleitung oder ein anderes ähnliches Merkmal. Bei natürlichen Personen will die Definition die verschiedenen Formen der persönlichen Beziehungen zu einem Staat erfassen, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht die Grundlage einer umfassenden Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) bilden. Eine natürliche Person gilt jedoch nicht als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person im Sinne des Abkommens, wenn sie, auch ohne in einem Staat einen Wohnsitz zu haben, nach dem innerstaatlichen Recht eine ansässige Person ist, aber nur einer beschränkten

8. **[Ansässigkeit]** Absatz 1 definiert, was unter dem Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ im Sinne des Abkommens zu verstehen ist. Diese Definition verweist auf den Begriff des Wohnsitzes (residence) des innerstaatlichen Rechtes (vgl. die Vorbemerkungen). Merkmale einer Besteuerung als ansässige Person sind nach der Definition: der Wohnsitz, der ständige Aufenthalt, der Ort der Geschäftsleitung oder ein anderes ähnliches Merkmal. Bei natürlichen Personen will die Definition die verschiedenen Formen der persönlichen Beziehungen zu einem Staat erfassen, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht die Grundlage einer umfassenden Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) bilden. Sie bezieht sich auch auf Fälle, in denen eine Person nach dem Steuerrecht eines Staates als in diesem Staat ansässig gilt und somit dort unbeschränkt steuerpflichtig ist (z. B. Diplomaten oder andere Perso-

MA-Kommentar 1963

Steuerpflicht unterliegt, die lediglich die aus diesem Staat stammenden Einkünfte trifft.

Ziff. 11 s. zu Abs. 2 Rz. 46

MA-Kommentar 1977

nen im öffentlichen Dienst). Nach dem zweiten Satz des Absatzes 1 gilt jedoch jemand nicht als eine „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ im Sinne des Abkommens, wenn er, ohne in diesem Staat ständig wohnhaft zu sein, nach dem innerstaatlichen Recht zwar als eine dort ansässige Person gilt, aber seine Besteuerung auf Einkünfte aus Quellen in diesem Staat oder dort gelegene Vermögen beschränkt ist. Diese Situation besteht in einigen Staaten bei natürlichen Personen insbesondere bei ausländischen Diplomaten und Konsularbeamten, die im Hoheitsgebiet dieser Staaten Dienst tun.

Ziff. 9 s. zu Abs. 2 Rz. 46

23

II. Abkommensübersicht zu Absatz 1

DBA	MA-Regelung: Verweisung auf die innerstaatlichen Voraussetzungen der Besteuerung als Ansässige („unbeschränkte Steuerpflicht“)	Artikel	Rz.
Ägypten	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	II Abs. 1 g, h, i	38, 43
Argentinien	≈ MA 63	4 Abs. 1	36
Australien	Eigenständige Regelung	4 Abs. 1	40
Belgien	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	4 Abs. 1	34, 36, 45
Brasilien	= MA 63	4 Abs. 1	34
Ceylon s. Sri Lanka			
Dänemark	≈ MA 63	2 Abs. 1 Nr. 2a	34, 36
Elfenbeinküste	= MA 77	4 Abs. 1	9 ff., 24 ff.
Finnland 1935	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	10 Abs. 1	41, 43
Finnland 1979	≈ MA 63	4 Abs. 1	34, 36, 41, 45

DBA	MA-Regelung: Verweisung auf die innerstaatlichen Voraussetzungen der Besteuerung als Ansässige („unbeschränkte Steuerpflicht“)	Artikel	Rz.
Frankreich	≈ MA 63	2 Abs. 1 Nr. 4 a	34, 36
Griechenland	= MA 63	II Abs. 1 Nr. 4 a	34
Großbritannien	Eigenständige Regelung	II Abs. 1 Nr. h (i)	40
Indien	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	II Abs. 1 Nr. g	39, 43
Indonesien	= MA 63	3 Abs. 2 a	34
Iran	= MA 63	4 Abs. 1	34
Irland	Eigenständige Regelung	II Abs. 1 Nr. (d) (ii)	39, 43
Island	≈ MA 63	4 Abs. 1	36, 45
Israel	Eigenständige Regelung	2 Abs. 1 Nr. 5 a	40
Italien	Eigenständige Regelung	13	41, 43
Jamaika	= MA 63	4 Abs. 1	34
Japan	≈ MA 63	4 Abs. 1	35
Kanada 1956	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	II Abs. 1 Nr. e	39, 43
Kanada 1981	= MA 77	4 Abs. 1	9ff., 24ff.
Kenia	≈ MA 63	4 Abs. 1	35
Korea	= MA 63	4 Abs. 1	34
Liberia	= MA 63	4 Abs. 1	34
Luxemburg	Eigenständige Regelung	3 Abs. 1	41, 43
Malaysia	= MA 63	4 Abs. 1	34
Malta	= MA 63	4 Abs. 1	34
Marokko	= MA 63	4 Abs. 1	34
Mauritius	≈ MA 77	4 Abs. 1	9ff., 24ff.
Neuseeland	= MA 77	4 Abs. 1	9ff., 24ff.
Niederlande	Eigenständige Regelung	3 Abs. 1	41, 43
Norwegen	≈ MA 63	2 Abs. 1 Nr. 2 a	34, 36
Österreich	Eigenständige Regelung	1 Abs. 2	41, 43
Pakistan	Wohnsitz und Sitz im DBA definiert	II Abs. 1 Nr. h	39, 43
Polen	= MA 63	4 Abs. 1	34
Portugal	Eigenständige Regelung	4 Abs. 1	45
Rumänien	= MA 63	4 Abs. 1	34
Sambia	= MA 63	4 Abs. 1	34
Schweden	= MA 63	3 Abs. 1 a	34
Schweiz	≈ MA 63	4 Abs. 1	40

DBA	MA-Regelung: Verweisung auf die innerstaatlichen Voraussetzungen der Besteuerung als Ansässige („unbeschränkte Steuerpflicht“)	Artikel	Rz.
Singapur	= MA 63	4 Abs. 1	34
Spanien	≈ MA 63	4 Abs. 1	34, 36, 45
Sri Lanka (Ceylon) 1962	<i>Wohnsitz und Sitz im DBA definiert</i>	<i>II Abs. 1 Nr. g</i>	39, 43
Sri Lanka 1979	≈ MA 63	4 Abs. 1	34, 43
Südafrika	<i>Wohnsitz und Sitz im DBA definiert</i>	3 Abs. 1 Nr. g) aa) bb), h	40, 45
Thailand	≈ MA 63	4 Abs. 1	34, 36
Trinidad u. Tobago	= MA 63	4 Abs. 1	34
Tschechoslowakei	= MA 63	4 Abs. 1	34
Tunesien	= MA 63	4 Abs. 1	34
Ungarn	= MA 63	4 Abs. 1	34
USA	<i>Eigenständige Regelung</i>	II Abs. 2 Satz 2	42
USSR	≈ MA 63	1 Abs. 3	34, 36
Zypern	= MA 63	4 Abs. 1	34

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

(beide Fassungen unterscheiden sich nur durch den im MA 77 hinzugefügten Satz 2)

- 24 a) Abs. 1 Satz 1 begründet die **Ansässigkeit** einer **Person** (s. Art. 3 Rz. 14 ff.) im Sinne des Abkommens (s. o. Rz. 8 f.) durch den Verweis auf **steuerpflichtbegründende** Merkmale des **innerstaatlichen** Rechts:
- **Wohnsitz** (u. Rz. 26),
 - **ständiger Aufenthalt** (u. Rz. 27),
 - **Ort der Geschäftsleitung** (u. Rz. 28) oder
 - **anderes ähnliches Merkmal** (u. Rz. 30).
- 25 **Ansässigkeitsbegründende Merkmale** des innerstaatlichen Rechts sind für die Zwecke der Abkommensanwendung solche, die in dem jeweiligen Vertragsstaat zur Besteuerung **als Inländer** im Sinne der „unbeschränkten Steuerpflicht“ des deutschen Steuerrechts führen (vgl. die beispielhaft aufgezählten Merkmale des Abs. 1 Satz 1). Daß Abs. 1 Satz 1 die Steuerpflicht i. S. der **unbeschränkten** Steuerpflicht, d. h. der jeweils nach dem Recht dieses Staates umfassendsten Besteuerung einer Person versteht, ergibt sich aus Abs. 1 Satz 2 (des MA 77, s. o.): danach gilt eine nach innerstaatlichem Recht in einem Ver-

tragsstaat ansässige Person für Zwecke des Abkommens als nicht dort ansässig, wenn sie „in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat belegenem Vermögen steuerpflichtig ist“. Eine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist demnach eine Person – i. S. des Abkommensrechts! –, die die **ortsbezogenen Merkmale** aufweist, die nach dem **innerstaatlichen Recht** dieses Staates Inländerbesteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) begründen. Die Auslegung der Vorschrift aus dem Zusammenhang muß ihre Funktion als eine der Anwendungsvoraussetzungen der Verteilungsnorm (vgl. Rz. 9) berücksichtigen. Die Verteilungsnorm erfordert als Anwendungsvoraussetzung **nicht**, daß die Person **tatsächlich** (unbeschränkt) besteuert wird; sie setzt nur voraus, daß die Person zumindest zu einem der beiden Vertragsstaaten – dem „Wohnsitzstaat“ – diejenige Beziehung aufweist, die zu ihrer unbeschränkten Besteuerung führen **könnte**. Die Verteilungsnorm existiert als Schranke, auch dann, wenn der Wohnsitzstaat nicht besteuert (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung; s. die Einleitung Rz. 25); die virtuelle wird zur aktuellen Beschränkung, sobald er von seiner Besteuerungsbefugnis tatsächlich Gebrauch macht. Ob dies geschieht, ist im Rahmen der Anwendungsvoraussetzung der Verteilungsnorm ebenso wenig entscheidend, wie die Frage, **wie** es geschieht. Keine Voraussetzung für die Abkommensberechtigung ist insbesondere, ob die Person (i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) nach dem Recht des betreffenden Staates **Steuersubjekt** sein kann. Dies hat für die nach deutschem Recht nicht steuerfähige Mitunternehmerschaft die Folge, daß sich ihre Abkommensberechtigung allein nach der lokalen Anknüpfung entscheidet, die gelten würde, wenn die Mitunternehmerschaft in der Bundesrepublik Deutschland Steuersubjekt wäre (umstritten, s. näher zu Art. 1 Rz. 19ff.).

- 26 **b)** Die **Regelbeispiele** des Abs. 1 für ansässigkeitsbegründende Merkmale – Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung – sind nach innerstaatlichem Recht auszulegen. Für das Recht der Bundesrepublik Deutschland ist der Begriff **Wohnsitz** in § 8 AO definiert. Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen inne hat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und nutzen wird. Die Voraussetzungen sind nach ständiger Rechtsprechung des RFH und des BFH ausschließlich nach **tatsächlichen** und **wirtschaftlichen** Gesichtspunkten zu beurteilen (BFH, BStBl. 1970, 153, 154; BStBl. 1968, 818, 819). Räume, die dem Steuerpflichtigen nur vorübergehend eine seinen Verhältnissen entsprechende Unterkunft bieten, sind grundsätzlich keine Wohnung (BFH, BStBl. 1964, 462; BStBl. 1972, 949 Leitsatz). – Dem Begriff „ständiger Aufenthalt“ entspricht nach innerstaatlichem Recht der Bundesrepublik Deutschland der „gewöhnliche Aufenthalt“ i. S. des § 9 AO. Eine Bindung an einen bestimmten Ort im Inland ist hierfür nicht erforderlich, weil es auf die Beziehung des Steuerpflichtigen zum Inland insgesamt ankommt; ein häufiger Wechsel der tatsächlichen Inlandsunterkunft berührt daher den gewöhnlichen Aufenthalt nicht (H. Spanner in:

Hübschmann/Hepp/Spitaler, zu § 9 AO Anm. 25; *BFH* HFR 1965, 80, 81). Auch für die Annahme eines gewöhnlichen Aufenthaltes kommt es auf die äußeren Umstände an (*H. Spanner* aaO zu § 9 AO Anm. 15). Ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten Dauer – nicht unbedingt 6 Monaten im Veranlagungszeitraum! – begründet stets gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 Satz 2), wenn nicht der Aufenthalt ausschließlich bestimmten privaten Zwecken dient (Satz 3). Kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthaltes bleiben unberücksichtigt, doch dürfen andererseits mehrere kurze Aufenthalte nicht ohne weiteres zusammengezählt werden.

- 28 Den **Ort der Geschäftsleitung** definiert § 10 AO als den des **Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung**. Auch er ist nach äußeren, tatsächlichen Merkmalen zu bestimmen und unterscheidet sich dadurch vom Ort des satzungsmäßigen **Sitzes** einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen als solcher bestimmt ist (§ 11 AO).

Die **französischen** Begriffe „domicile“ und „résidence“ sind denen der amtlichen deutschen Übersetzung, „Wohnsitz“ und „ständiger Aufenthalt“, annähernd vergleichbar. Eine sehr viel engere Bedeutung hat dagegen im **britischen** Common Law – und ihm folgend im britischen Steuerrecht – der Begriff „domicile“. Er bezeichnet eine feste und dauerhafte Verbundenheit zu einem Rechtsgebiet – jeweils nur zu einem –, die zunächst durch Geburt erworben wird („domicile of origin“), später durch persönliche Entscheidung zwar geändert werden kann („domicile of choice“), aber nur durch eine sehr grundsätzliche Entscheidung (plastisch dargestellt bei *Raape/Sturm*, Internationales Privatrecht, 6. Auflage 1977, 169f.). Durch eine Wohnung oder längerdauernden Aufenthalt wird dagegen nur „residence“ begründet, die, wenn sie eine gewisse Kontinuierlichkeit aufweist, als „ordinary residence“ auch über eine Unterbrechung hinweg fortbestehen kann. Steuerlich führt in Großbritannien das „domicile“ zur Welteinkommensbesteuerung, während natürliche Personen als „residents“, auch „ordinary residents“, mit ausländischen Einkünften nur auf „remittance base“ (o. Rz. 16), d. h. nur mit ihren in das Inland überwiesenen Einkünften, besteuert werden (Näheres bei *J. F. Avery Jones* ET 1981, 172). Demgegenüber wird „residence“ von Körperschaften durch die Ausübung von „management and control“ begründet (*De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe*, (1906), 5 Tax Cases 198, 212); der Unterschied zu „domicile“ ist hier nicht von Bedeutung, da Corporation Tax auch von „residents“ nach dem Welteinkommen erhoben wird. Ansässigkeit i. S. des MA begründen **alle drei Formen** der ortsbezogenen Anknüpfung.

- 29 In den **USA** hat sich der Unterschied zwischen „domicile“ und „residence“ verflüchtigt. Steuerpflichtig mit ihrem Welteinkommen sind – neben allen Staatsangehörigen – die „resident aliens“. Die Regulations § 1.871–2 (b) (1957) definieren sie als Personen, die sich nicht nur

vorübergehend in den Vereinigten Staaten aufhalten, wobei auf ihre Absicht und den Zweck ihres Aufenthalts abgestellt wird.

- 30 c) Der Begriff **anderes ähnliches Merkmal** macht deutlich, daß die aufgezählten steuerpflichtbegründenden Merkmale des innerstaatlichen Rechts **nur Regelbeispiele** sind. Unter einem anderen ähnlichen Merkmal ist jede ortsbezogene Anknüpfung zu verstehen, die die unbeschränkte Besteuerbarkeit (vgl. Rz. 24) begründet. Darunter fällt auch der **Sitz** i. S. des § 11 AO, der im deutschen Recht als alternativer Anknüpfungspunkt bei fehlender Geschäftsleitung im Inland dient (§ 1 Abs. 1 KStG). Sitz und Ort der Geschäftsleitung fallen in der Regel zusammen (*H. Spanner* aaO zu § 11 AO Anm. 5).
- 31 **Kein** „anderes ähnliches Merkmal“, weil keine ortsbezogene Anknüpfung, ist die nach dem Recht der Vereinigten Staaten neben (und vor) der „residence“ zur unbeschränkten Steuerpflicht führende **Staatsangehörigkeit** (s. noch unten zu Abs. 2 Rz. 78). Ohnehin haben sich die USA jedoch vorbehalten, ihre Staatsangehörigen und „residents“ ohne Rücksicht auf bestehende DBA zu besteuern (MA-Komm. zu Art. 1 Ziff. 11, o. Art. 1 Rz. 11). Diese „savings clause“ nehmen die USA jeweils auch in ihre Abkommen auf. **Kein** „anderes ähnliches Merkmal“ ist auch das Recht, nach dem eine juristische Person errichtet („Gründungsstatut“, „law of incorporation“). Die Zugehörigkeit, die dieses Merkmal begründet, ist eher der Staatsangehörigkeit vergleichbar (s. bei Art. 24 Rz. 32). Auch insoweit haben die USA in den MA-Komm. einen Vorbehalt aufnehmen lassen, dem sich Kanada angeschlossen hat (Ziff. 26; in der amtlichen deutschen Übersetzung des MA-Komm. mißverstanden, s. u. Rz. 92).
- 32 d) Die Einschränkung des **Abs. 1 Satz 2** bezieht sich nicht nur auf den – selbstverständlichen – Fall, daß eine Person in einem Vertragsstaat nur beschränkt steuerpflichtig ist, weil sie dort **keinen** Wohnsitz nach innerstaatlichem Recht hat. Gemeint sind vor allem natürliche Personen, die, ohne in dem Staat **ständig** wohnhaft zu sein, nach dessen innerstaatlichem Recht zwar als dort ansässige Personen gelten, deren Besteuerung aber auf Einkünfte aus Quellen in diesem Staat oder dort gelegenes Vermögen beschränkt ist (MA-Komm. zu Art. 4 Abs. 1 Ziff. 8a. E., o. Rz. 11 f.) Der MA-Komm. weist darauf hin, daß diese Situation in einigen Staaten bei natürlichen Personen bestehe (insbesondere ausländischen Diplomaten und Konsularbeamten), die im Hoheitsgebiet dieser Staaten Dienst tun (aaO). Daraus folgt, daß diese Personen, sofern sie deren **Entsendestaat** als unbeschränkt steuerpflichtig betrachtet, dort, nicht in ihrem zeitweiligen Wohnsitzstaat, abkommensberechtigter sind (*FinMin Nds* DB 1967, 1199). Dies entspricht der deutschen Regelung für den in § 1 Abs. 2 EStG genannten Personenkreis unter der Voraussetzung des Abs. 2 Satz 2 (vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, zu § 1 EStG Anm. 70–102; Näheres zur Besteuerung der Diplomaten und Konsularbeamten s. u. zu Art. 27; zur abweichenden Regelung im UN-Modell: *J.F. Avery Jones u.a.* BTR 1981, 15, Fn. 2 m. w. N.).

2. Abweichungen

- 33 a) Nur vier Verträge regeln die Ansässigkeit in völliger **Übereinstimmung** mit Abs. 1 MA 77: die *DBA Elfenbeinküste, Kanada 1981, Mauritius und Neuseeland*, jeweils Art. 4.
- 34 Übereinstimmend mit Abs. 1 MA 63, d. h. ohne den Satz 2 des MA 77: *DBA Belgien* (mit Sonderregelung für Gesellschaften, vgl. Rz. 45), *Brasilien, Ecuador, Finnland 1979* (mit Sonderregelung für Gesellschaften), *Frankreich, Griechenland* Art. II Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a, *Indonesien* Art. 3 Abs. 2 Buchst. a, *Iran, Jamaika, Korea, Liberia, Malaysia, Malta, Marokko, Norwegen, Polen, Rumänien, Sambia, Schweden, Singapur, Spanien* (mit Sonderregelung für Gesellschaften), *Sri Lanka 1979, Thailand, Trinidad und Tobago, Tschechoslowakei, Türkei, Tunesien, Ungarn, USSR, Zypern*; soweit vorstehend nicht anders angegeben jeweils Art. 4, meist in Abs. 1.
- 35 Inhaltlich übereinstimmend ebenfalls: *DBA Japan* Art. 4 Abs. 1, *DBA Kenia* Art. 4 Abs. 1.
- 36 b) Mit Abs. 1 Satz 1 inhaltlich übereinstimmende Regelungen enthalten die nachstehend aufgeführten zehn Abkommen, in denen jedoch die ortsbezogenen Anknüpfungsmerkmale z. T. abweichend formuliert sind. Soweit bei ihnen der ausdrückliche Hinweis auf das innerstaatliche Recht zur Bestimmung der Ansässigkeit fehlt (*DBA Argentinien*), ergibt sich dieser aus dem Vorhandensein einer Regelung für Doppelwohnsitzfälle in Abs. 2, die bei autonomer Auslegung der Ansässigkeitsmerkmale des Abs. 1 überflüssig wäre.

Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Argentinien</i>	Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, gewöhnlicher Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung, Sitz, anderes ähnliches Merkmal fehlt
Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Belgien</i>	Abs. 1 1. Halbsatz = MA; Sonderregelung für Gesellschaften
Art. 2 Abs. 1 Nr. 2a <i>DBA Dänemark</i>	Wohnsitz, Aufenthalt, Ort der Geschäftsleitung, anderes ähnliches Merkmal
Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Finnland 1979</i>	= Abs. 1 Satz 1 MA 77; Sonderregelung für Gesellschaften und Nachlaß-Ansässigkeit wie Art. 2 Abs. 1 Nr. 2a <i>DBA Dänemark</i> (s. o.)
Art. 2 Abs. 1 Nr. 4a <i>DBA Frankreich</i>	= Abs. 1 Satz 1 MA; Sonderregelung für Personengesellschaften
Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Island</i>	wie Art. 2 Abs. 1 Nr. 2a <i>DBA Dänemark</i> (s. o.)
Art. 2 Abs. 1 Nr. 2a <i>DBA Norwegen</i>	= Abs. 1 Satz 1 MA; Sonderregelung für Personengesellschaften
Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Spanien</i>	Wohnsitz, ständiger Aufenthalt, Eintrag, Errichtung, Sitz, Ort der Geschäftsleitung, anderes ähnliches Merkmal
Art. 4 Abs. 1 <i>DBA Thailand</i>	Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, Tatsache der Gründung
Art. 1 Abs. 3 <i>DBA USSR</i>	

- 37 Die **inhaltliche** Übereinstimmung mit dem MA (mit Ausnahme der ergänzenden Sonderregelung) ergibt sich aus der Ortsbezogenheit der von dem Wortlaut abweichenden Merkmale. Diese werden vom MA durch den Begriff „anderes ähnliches Merkmal“ erfaßt. Einer dem **MA entsprechenden Auslegung** stehen keine Hindernisse entgegen.
- 38 c) Eine Reihe von Abkommen regelt die Ansässigkeit natürlicher Personen **gesondert für jeden der beiden Vertragsstaaten** unter Verwendung positiver Begriffsmerkmale, ergänzt durch das negative Erfordernis der Nichtansässigkeit im anderen Vertragsstaat, jedoch ohne eine dem Abs. 2 MA entsprechende Regelung für Doppelwohnsitzfälle. So bestimmt Art. II Abs. 1 Buchst. g Nr. 2 *DBA Ägypten* die Ansässigkeit natürlicher Personen in der **Bundesrepublik** durch ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nach deutschem Steuerrecht, **zusätzlich** wird verlangt die Nichtansässigkeit in der Ägyptischen Provinz nach ägyptischem Steuerrecht. In gleicher Weise bestimmt Abs. 1 Buchst. h Nr. 2 die Ansässigkeit der natürlichen Personen in Ägypten nach ägyptischem Steuerrecht (Wohnsitz in Ägypten: vgl. *Korn/Debatin Ägypten* S. 30) unter der Voraussetzung, daß kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland gegeben ist. Ausdrücklich bestimmt ist, daß die ansässigkeitsbegründenden Merkmale nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht zu verstehen sind. Doppelbesteuerungen aufgrund doppelten Wohnsitzes können, da eine dem Abs. 2 MA entsprechende Regelung fehlt, nur durch Anrechnung nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht beseitigt bzw. gemildert werden (so auch *Korn/Debatin aaO*).
- 39 Der geschilderten Regelung des *DBA Ägypten* entsprechen: *DBA Indien* Art. II Abs. 1 Buchst. d, *Irland* Art. II Abs. 1 Buchst. d (ii), *Kanada* 1956 Art. II Abs. 1 Buchst. e Satz 1, *Pakistan* Art. II Abs. 1 Buchst. h, *Sri Lanka (Ceylon)* 1962 Art. II Abs. 1 Buchst. g; für Gesellschaften enthalten alle genannten Abkommen eine *Sonderregelung* (vgl. Rz. 23).
- 40 d) Eine für jeden Vertragsstaat **gesonderte Bestimmung der Ansässigkeit**, jedoch nicht durch positive Begriffsmerkmale sondern unter Verweisung auf die Anknüpfungskriterien des **innerstaatlichen Rechts** enthält *DBA Australien*, Art. 4 Abs. 1: Abs. 1 Buchst. a verlangt für die Ansässigkeit in Australien Ansässigkeit i. S. der australischen Steuergesetze, Abs. 1 Buchst. b für die Ansässigkeit in der Bundesrepublik Deutschland die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht. Zwei Ausnahmen – (i) und (ii) – beziehen sich auf die Einwohner der in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a genannten besonders gestellten Territorien (Einzelheiten zur jeweiligen steuerlichen Regelung: *Korn/Debatin Australien* S. 58). Ähnlich bestimmen auch die *DBA Großbritannien*, *Israel* und *Südafrika* die Ansässigkeit für jeden Vertragsstaat als **Ansässigkeit im Sinne seiner innerstaatlichen Steuergesetze**, wobei die Begriffsbestimmungen für die *Bundesrepublik Deutschland* durch einen Klammerzusatz auf den Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht verweisen (*DBA Großbritannien* Art. 2 Abs. 1 Buchst. h, i, *Israel*, Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a, *Südafri-*

ka Art. 3 Abs. 1 Buchst. g, aa mit Sonderregelung für Gesellschaften, vgl. Rz. 23). Eine **einheitliche** Bestimmung der Ansässigkeit nach der unbeschränkten Steuerpflicht i. S. des jeweiligen innerstaatlichen Rechts enthält Art. 4 Abs. 1 *DBA Schweiz*.

- 41 e) Eine für beide Vertragsstaaten einheitliche **autonome Definition der Ansässigkeit**, die vom Musterabkommen stark abweicht, sehen die *DBA Luxemburg*, Art. 3 Abs. 1, und *Niederlande*, Art. 3 Abs. 1, vor. Nach ihnen hat eine natürliche Person ihren Wohnsitz i. S. des Abkommens „in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung hat, unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird“. Diese Begriffsbestimmung entspricht fast wörtlich der Wohnsitzdefinition des § 8 AO (vgl. o. Rz. 26). Dennoch wird man **nicht** davon ausgehen können, daß *Luxemburg* und die *Niederlande* an die **Auslegung** der deutschen Wohnsitzdefinition gebunden sind. Aus der Regelung für Doppelwohnsitzfälle jeweils in Abs. 3 ist vielmehr zu entnehmen, daß jeder der beiden Vertragsstaaten berechtigt ist, die Begriffsbestimmung des Abs. 1 nach seinem innerstaatlichen Recht (entsprechend Art. 3 Abs. 2 MA) auszulegen. Der luxemburgisch-niederländischen Regelung entspricht auch Art. 1 Abs. 2 *DBA Österreich*, wobei hier der gewöhnliche Aufenthalt über die Ansässigkeit entscheidet, falls die Person in **keinem** der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat. Eine einheitliche Formulierung findet sich ferner in Art. 13 Abs. 1 *DBA Italien* sowie in Art. 10 Abs. 1 *DBA Finnland 1935*; als Wohnsitz i. S. des Abkommens ist hier der Ort anzusehen, „wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen“.

- 42 f) **Keine Definition** des Wohnsitzbegriffs enthält das *DBA USA*. Dessen Art. II Abs. 2 ergänzt lediglich die dem Art. 3 Abs. 2 MA entsprechende generelle Auslegungsverweisung auf das innerstaatliche Recht durch den Zusatz, daß der Begriff „Wohnsitz“ in der *Bundesrepublik Deutschland* auch den gewöhnlichen Aufenthalt mitumfasse. Für die nach amerikanischem Recht geltende Auslegung des Begriffs „residence“ s. bereits o. Rz. 28.

- 43 g) **Besondere Ansässigkeitsbestimmungen für Körperschaften:** Art. II Abs. 1 Buchst. g, *DBA Ägypten* und Art. II Abs. 1e *DBA Kanada 1956* stellen für die Ansässigkeit in der *Bundesrepublik Deutschland* auf die **Geschäftsleitung** oder auf den Sitz in der Bundesrepublik ab, sofern nicht im letzteren Fall die **Geschäftsleitung** in *Ägypten* bzw. in *Kanada* liegt. Die Ansässigkeit in *Ägypten* setzt den **Sitz** der Gesellschaft in *Ägypten* voraus (Abs. 1 Buchst. a); die in *Kanada* die **Geschäftsleitung** in *Kanada*. Nach dem gleichen Muster bestimmen die Ansässigkeit in der Bundesrepublik die *DBA Irland*, Art. II Abs. 1 Buchst. d (i) (iv) und *Sri Lanka (Ceylon) 1962* Art. II Abs. 1 Buchst. g. Zur Ansässigkeit in *Irland* ist erforderlich die **Geschäftsleitung** in *Irland*, wobei die Vorschriften über die Erhebung der corporation profits tax – inzwischen „corporation tax“ mit einem gegenüber der „corporation profits tax“ veränderten Inhalt – unberührt bleiben, wenn die betreffende Gesellschaft ihren

Sitz in *Irland* hat, ohne ihre Geschäftsleitung in der *Bundesrepublik Deutschland* zu haben. Ansässigkeit in *Sri Lanka (Ceylon)* erforderte **Geschäftsleitung** oder den **Sitz** in *Sri Lanka*; letzteres, sofern nicht die Geschäftsleitung in der *Bundesrepublik Deutschland* ausgeübt wird. Art. II Abs. 1 Buchst. g *DBA Indien* bestimmt die Ansässigkeit in der Bundesrepublik durch den **Sitz** oder die **ausschließliche Geschäftsleitung**; für die Ansässigkeit in *Indien* gilt die Regelung entsprechend. Die Art. 10 Abs. 4 *DBA Finnland 1935*, Art. 3 Abs. 5 *DBA Niederlande*, Art. 3 Abs. 5 *DBA Luxemburg*, Art. 1 Abs. 3 *DBA Österreich* und Art. 2 Abs. 1 Buchst. a *DBA Pakistan* bestimmen die Ansässigkeit nach dem **Ort der Leitung** (*Pakistan* und *Österreich*: **Ort der Geschäftsleitung**), wobei die Abkommen mit *Luxemburg* und den *Niederlanden* sowie *Österreich* bei doppelter Ansässigkeit oder Ansässigkeit in keinem der beiden Vertragsstaaten auf den **Sitz** abstellen. Nach Art. 13 *DBA Italien* entscheidet sich die Ansässigkeit nur nach dem **Sitz**.

- 44 Zur **Auslegung** der Begriffe „Ort der Leitung“, „Ort der Geschäftsleitung“ und „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ s. u. Rz. 99 ff.

- 45 h) **Besondere Ansässigkeitsbestimmungen für Personengesellschaften** (zu ihrer Abkommenssubjektivität: Art. 1 Rz. 19 ff.): Nach Art. 4 *DBA Belgien* begründet der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** die Ansässigkeit für Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Partenreedereien des in der *Bundesrepublik Deutschland* geltenden Rechts sowie für Gesellschaften des belgischen Rechts – ausgenommen Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien –, die sich dafür entschieden haben, daß ihre Gewinne der Einkommensteuer unterworfen werden. Auch Art. 4 Abs. 4 *DBA Island* knüpft die Ansässigkeit der Personengesellschaft an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, eingeschränkt durch eine subject-to-tax-Klausel. Nach Art. 4 Abs. 4 *DBA Finnland 1979* sind Personengesellschaften in dem Staat ansässig, nach dessen Recht sie **errichtet** worden sind; bei doppelter Ansässigkeit entscheidet der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**. Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. g, dd *DBA Südafrika* sind Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach dem für sie maßgebenden innerstaatlichen Recht keine juristischen Personen sind, in *Südafrika* ansässig, wenn sie dort **gegründet** worden sind oder ihre **Geschäftsleitung** in *Südafrika* haben (Abs. 1 Buchst. g, aa). Bei doppelter Ansässigkeit entscheidet der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** über den Vorrang. Eine ausdrückliche Ansässigkeitsbestimmung für Personengesellschaften in der *Bundesrepublik Deutschland* fehlt. Die Art. 4 Abs. 4 *DBA Portugal* und *Spanien* behandeln den Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Besteuerung der Einkünfte, die er von der Gesellschaft bezieht oder des Vermögens, das er durch die Gesellschaft besitzt, als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** befindet. Art. 4 Abs. 4 *DBA Portugal* nimmt von dieser Regel die Ausschüttungen der Gesellschaft aus. Beide Vorschriften gewähren dem anderen Vertragsstaat ein

Besteuerungsrecht, falls der Gesellschafter im Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht besteuert wird (subject-to-tax-Klausel).

C. Zu Absatz 2

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 10 s. o. zu Abs. 1 Rz. 22

- 46 **11. [Doppelwohnsitz]** Dieser Absatz bezieht sich auf den Fall, in dem nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten steuerpflichtig ist, weil sie in beiden Staaten als „ansässig“ gilt.
- 47 **12. [Vorrangbestimmung]** Zur Lösung dieses Konflikts müssen besondere Regeln aufgestellt werden, die den Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem einen Staat vor denjenigen zu dem anderen Staat den Vorrang geben. Das Merkmal, nach dem die Frage des Vorrangs entschieden wird, muß soweit wie möglich so beschaffen sein, daß es von einer Person nur in einem Staat erfüllt werden kann, und muß zugleich auf eine Beziehung abstellen, die es als natürlich erscheinen läßt, daß das Besteuerungsrecht dem betreffenden Staat zuerkannt wird.
- 48 **13. [Ständige Wohnstätte]** Der Artikel gibt demjenigen Vertragsstaat den Vorrang, in dem die natürliche Person über eine ständige Wohnstätte verfügt. Diese Bestimmung findet sich gewöhnlich in den Doppelbesteuerungsabkommen, und dieses Merkmal wird häufig genügen, um den Konflikt zu lösen, wenn eine Person in dem einen Vertragsstaat eine ständige Wohnstätte besitzt und

MA-Kommentar 1977

Ziff. 8 s. o. zu Abs. 1 Rz. 22

9. **[Doppelwohnsitz]** Dieser Absatz betrifft den Fall, daß nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist.
10. **[Vorrangbestimmung]** Zur Lösung dieses Konflikts sind besondere Regeln erforderlich, die den Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem einen Staat vor denjenigen zu dem anderen Staat den Vorrang geben. Das Merkmal, nach dem der Vorrang entschieden wird, soll so beschaffen sein, daß es von einer Person nur in einem Staat erfüllt werden kann, und es muß zugleich auf eine Beziehung abstellen, die es als natürlich erscheinen läßt, daß das Besteuerungsrecht dem betreffenden Staat zuerkannt wird.
11. **[Ständige Wohnstätte]** Der Artikel gibt demjenigen Vertragsstaat den Vorrang, in dem die natürliche Person über eine ständige Wohnstätte verfügt. Dieses Merkmal wird häufig genügen, um den Konflikt zu lösen, z. B. wenn die natürliche Person in einem Vertragsstaat über eine ständige Wohnstätte verfügt und sich im anderen Vertragsstaat le-

MA-Kommentar 1963

sich lediglich während einer gewissen Dauer in dem anderen Vertragsstaat aufgehalten hat.

49

MA-Kommentar 1977

diglich für eine gewisse Dauer aufgehalten hat.

50

12. [Dauernde Nutzung] Für die Anwendung des Abkommens gilt nach Buchstabe a (bei einem Konflikt zwischen dem Recht der beiden Staaten), daß sich der Wohnsitz (residence) einer natürlichen Person an dem Ort befindet, an dem sie eine Wohnstätte hat; es muß sich um eine ständige Wohnstätte handeln, d. h. die natürliche Person muß sie zur dauernden Nutzung bestimmt und beibehalten haben, im Gegensatz zu einem Aufenthalt an einem bestimmten Ort unter Umständen, die eindeutig erkennen lassen, daß der Aufenthalt von kurzer Dauer sein soll.

13. [Ständige Verfügbarkeit] Zum Begriff der ständigen Wohnstätte sei bemerkt, daß jede Form einer Wohnstätte in Betracht kommt (Häuser oder Wohnungen, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, oder gemietete möblierte Zimmer). Entscheidend ist, daß es sich um eine ständige Wohnstätte handelt; dies erfordert Vorkehrungen der natürlichen Person dafür, daß ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht und nicht nur gelegentlich für Aufenthalte, die ihrem Anlaß nach notwendigerweise nur von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreise, Lehrgänge u. ä.).

51 14. [Mittelpunkt der Lebensinteressen] Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über ei-

14. [Mittelpunkt der Lebensinteressen] Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten

MA-Kommentar 1963

ne ständige Wohnstätte, so gibt der Artikel dem Staat den Vorrang, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, d. h. dem Staat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet.

MA-Kommentar 1977

über eine ständige Wohnstätte, so gibt Absatz 2 dem Staat den Vorrang, zu dem die natürliche Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, d. h. dem Staat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Läßt sich der Wohnsitz nach dieser Regel nicht bestimmen, so sieht Absatz 2 als Hilfsmerkmale zunächst den gewöhnlichen Aufenthalt und danach die Staatsangehörigkeit vor. Ist eine natürliche Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so soll die Frage von den betreffenden Staaten in gegenseitigem Einvernehmen nach Artikel 25 geregelt werden.

15. [Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen] Verfügt die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, zu welchem der beiden Staaten die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Dabei sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Die Umstände sind als Ganzes zu prüfen; Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, haben selbstverständlich erhöhte Bedeutung. Begründet eine Person, die in einem Staat über eine Wohnstätte verfügt, ohne diese aufzugeben, im

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

- 53 **15. [Gewöhnlicher Aufenthalt/ Staatsangehörigkeit]** *Läßt sich der Wohnsitz nach diesen Regeln nicht bestimmen, so sieht der Artikel als Hilfsmerkmale zunächst den gewöhnlichen Aufenthalt und danach die Staatsangehörigkeit vor.*

anderen Staat eine zweite Wohnstätte, so kann die Tatsache, daß sie die erste Wohnstätte dort beibehält, wo sie bisher stets gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten als Zeichen dafür sprechen, daß diese Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat.

16. [Gewöhnlicher Aufenthalt] Buchstabe b sieht ein subsidiäres Kriterium für zwei ganz unterschiedliche Fälle vor, nämlich:

- a) den Fall, daß die natürliche Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt und nicht bestimmt werden kann, in welchem Staat sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat;
- b) den Fall, daß die Person in keinem Vertragsstaat über eine ständige Wohnstätte verfügt.

Vorrang hat der Vertragsstaat, in dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

17. [Gewöhnlicher Aufenthalt und ständige Wohnstätte] Im ersten Fall, bei dem die natürliche Person in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, gibt für die Beurteilung der Frage, wo die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, die Tatsache, daß sie einen gewöhnlichen Aufenthalt in dem einen, nicht aber in dem anderen Staat hat, den Ausschlag zugunsten des Staates, in dem sie sich häufiger aufhält. Dabei sind nicht nur die Aufenthalte der natürlichen Person in der ständigen Wohnstätte in diesem Staat in Be-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

55

tracht zu ziehen, sondern auch jene an irgendeinem anderen Ort in demselben Staat.

18. [Gewöhnlicher Aufenthalt ohne ständige Wohnstätte] Im zweiten Fall handelt es sich um eine natürliche Person, die in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, z. B. eine Person, die von Hotel zu Hotel zieht. Auch in diesem Fall sind alle Aufenthalte in einem Staat zu berücksichtigen, ohne daß deren Gründe festgestellt zu werden brauchen.

56

19. [Vergleichszeitraum] Buchstabe b sieht zwar vor, daß in den zwei Fällen, auf die er sich bezieht, der Vorrang dem Vertragsstaat zukommt, in dem die natürliche Person einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, er legt aber nicht die Zeitspanne fest, die dem Vergleich zugrunde zu legen ist. Der Vergleich muß einen ausreichend langen Zeitraum erfassen, um feststellen zu können, ob es sich bei dem Aufenthalt in jedem der beiden Staaten um einen gewöhnlichen Aufenthalt handelt und in welchen zeitlichen Abständen die Aufenthalte stattfinden.

57

20. [Staatsangehörigkeit] Hat die natürliche Person in den beiden Fällen des Buchstabens b einen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Staaten, so kommt dem Staat der Vorrang zu, dessen Staatsangehöriger sie ist. Ist die natürliche Person in diesen Fällen Staatsangehöriger beider Vertragsstaaten oder keines der Staaten, so verpflichtet Buchstabe b

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

die zuständigen Behörden, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen nach Artikel 25 zu regeln.

16. [Verständigungsverfahren]

Besitzt eine natürliche Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so soll die Frage von den betreffenden Staaten im gegenseitigen Einvernehmen gemäß Artikel 25 über das Verständigungsverfahren geregelt werden.

Ziff. 17 s. u. zu Abs. 3 Rz. 89

Ziff. 21 s. u. zu Abs. 3 Rz. 89

II. Abkommensübersicht zu Absatz 2

58

DBA	MA-Regelung: Kollisionsregel für natürliche Personen	Artikel	Rz.
Ägypten	Keine entsprechende Regelung		88
Argentinien	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Australien	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	84
Belgien	≈ MA, aber Abweichung bzgl. spezieller Berufsgruppen	4 Abs. 2	83
Brasilien	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Ceylon s. Sri Lanka			
Dänemark	= MA	2 Abs. 1 Nr. 2b	11 ff.; 59 ff.
Elfenbeinküste	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Finnland 1935	Eigenständige Regelung	10 Abs. 2	87
Finnland 1979	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Frankreich	= MA	2 Abs. 1 Nr. 4b	11 ff.; 59 ff.
Griechenland	= MA	II Abs. 1 Nr. 4b	11 ff.; 59 ff.
Großbritannien	≈ MA	II Abs. 1 Nr. h(ii)	83
Indien	Keine entsprechende Regelung		88
Indonesien	Eigenständige Regelung	3 Abs. 2b	83
Iran	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Irland	Keine entsprechende Regelung		88
Island	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.

DBA	MA-Regelung: Kollisionsregel für natürliche Personen	Artikel	Rz.
Israel	Eigenständige Regelung	2 Abs. 1 Nr. 5b	83
Italien	Eigenständige Regelung	13 Abs. 3	87
Jamaika	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Japan	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	85
Kanada 1956	Keine entsprechende Regelung		88
Kanada 1981	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Kenia	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Korea	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Liberia	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Luxemburg	Eigenständige Regelung	3 Abs. 2–4	83, 86
Malaysia	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Malta	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Marokko	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Mauritius	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Neuseeland	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Niederlande	Eigenständige Regelung	3 Abs. 2–4	83, 86
Norwegen	= MA	2 Abs. 1 Nr. 2b	11 ff.; 59 ff.
Österreich	Eigenständige Regelung	1 Abs. 2 Satz 2	86
Pakistan	Keine entsprechende Regelung		88
Polen	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	84
Portugal	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Rumänien	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	84
Sambia	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Schweden	= MA	3 Abs. 1b	11 ff.; 59 ff.
Schweiz	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Singapur	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	83
Spanien	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Sri Lanka (Ceylon) 1962	Keine entsprechende Regelung		88
Sri Lanka 1979	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Südafrika	= MA	3 Abs. 1 Nr. g, cc	11 ff.; 59 ff.
Thailand	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Trinidad u. Tobago	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Tschechoslowakei	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	84

DBA	MA-Regelung: Kollisionsregel für natürliche Personen	Artikel	Rz.
Tunesien	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.
Ungarn	Eigenständige Regelung	4 Abs. 2	83
USA	Keine entsprechende Regelung		88
USSR	Eigenständige Regelung	1 Abs. 4	83
Zypern	= MA	4 Abs. 2	11 ff.; 59 ff.

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 59 a) **Grundzüge:** Ist eine **natürliche Person** nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten – und somit nach Abs. 1 – in beiden Vertragsstaaten ansässig, so bestimmt Abs. 2 die **abkommensrechtliche Ansässigkeit** nach einer Rangfolge von **Anknüpfungsmerkmalen**:

Rangfolge bei der Ansässigkeitsbestimmung

Absatz 2	Anknüpfungsmerkmal	abkommensrechtlicher Wohnsitz in:
60 Buchst. a	– ständige Wohnstätte in einem Vertragsstaat – ständige Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten und Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Vertragsstaat	diesem Staat dem Staat, in dem der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt
61 Buchst. b	– wie vor, jedoch Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmbar – ständiger Wohnsitz in keinem der beiden Vertragsstaaten	dem Staat, in dem die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat ebenso
62 Buchst. c	– gewöhnlicher Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten – gewöhnlicher Aufenthalt in keinem der beiden Vertragsstaaten	dem Staat, dessen Staatsangehörigkeit die Person besitzt ebenso
63 Buchst. d	– Staatsangehörigkeit in beiden Vertragsstaaten – Staatsangehörigkeit in keinem der beiden Vertragsstaaten	dem Staat, auf den sich die zuständigen Behörden einvernehmlich geeinigt haben ebenso

- 64 **b) Funktion des Abs. 2:** Besteht nur **ein** Wohnsitz nach dem innerstaatlichen Recht **eines** Vertragsstaates, so ist dies zugleich der für die Abkommensanwendung maßgebende Wohnsitz (vgl. o. Rz. 9). Zur Anwendung des **Abs. 2** kommt es **nur**, wenn dieselbe natürliche Person nach Abs. 1 in **beiden** Vertragsstaaten ansässig ist; für diesen Fall schafft Abs. 2 die Voraussetzungen einer eindeutigen Wohnsitzzuordnung. Während die Ansässigkeit nach Abs. 1 die Abkommensberechtigung **begründet** (vgl. Rz. 9), konkretisiert Abs. 2 die **Rechtsfolgen** der Abkommensberechtigung: er bestimmt, welcher der beiden Vertragsstaaten die nach seinem innerstaatlichen Recht in seinem Gebiet ansässige natürliche Person als **Wohnsitzstaat** und welcher der beiden sie als **Quellenstaat** besteuern darf (so auch: *F. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Wingert*, Anm. 21 zu Art. 4 DBA Schweiz). Ist eine natürliche Person in einem Vertragsstaat deshalb ansässig, weil dessen innerstaatliches Steuerrecht einen inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **fingiert** (z. B. in Deutschland § 14 Abs. 3 StAnpG von 1934 für Inhaber und leitende Angestellte eines inländischen Unternehmens) und hat diese Person ihren **tatsächlichen** Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im anderen Vertragsstaat, so entscheidet Abs. 2 den sich daraus ergebenden Konflikt **zugunsten der tatsächlichen Anknüpfung**. Sieht man entgegen der hier vertretenen Auffassung (oben Rz. 30) als „ähnliches Merkmal“ i. S. des Abs. 1 auch andere als ortsbezogene Merkmale an – z. B. die Staatsangehörigkeit – so würden entsprechend auch daraus entspringende Konflikte zugunsten der ortsbezogenen Anknüpfung gelöst („**Wohnsitz vor Staatsangehörigkeit**“). Der betreffende Staat hat natürlich die Möglichkeit, sich seine an die Staatsangehörigkeit anknüpfende Besteuerung ausdrücklich vorzubehalten (so stets die *USA*).
- 65 Art. 4 Abs. 1 gilt sowohl für natürliche als auch für alle nichtnatürlichen Personen; das ergibt sich aus Abs. 3. Dagegen gilt **Abs. 2 nur für natürliche Personen**. Der Begriff wird durch das MA nicht definiert, sondern vorausgesetzt (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a, s. o. zu Art. 3 Rz. 15). Die für die ortsbezogene Anknüpfung wichtige Unterscheidung zwischen natürlichen und nichtnatürlichen Personen bestimmt sich im Rahmen des Abs. 1, wie die Ansässigkeit insgesamt, nach innerstaatlichem Recht. Demgegenüber verlangen Abs. 2 und 3 nach einer ortsbezogenen Anknüpfung, die sich **unabhängig vom innerstaatlichen Recht (autonom)** bestimmen läßt. Das ist nur zu erreichen, wenn die Kriterien **den tatsächlichen Anknüpfungsmöglichkeiten** Rechnung tragen, die für natürliche und nichtnatürliche Personen verschieden sind. Dem entsprechen die Absätze 2 und 3; es ergibt sich daraus zugleich, daß anders als nach Abs. 1 hier auch der **Begriff** „natürliche Person“ – und der Gegensatz „eine andere als natürliche Person“ – **abkommensrechtlich, d. h. autonom** zu bestimmen ist (z. B. ist nach einem Vortrag von *K. Manke* vom 2. 7. 1982 in München nach sowjetischem Recht auch der Einzelunternehmer „juristische Person“; dennoch könnte im Fall des Doppelwohnsitzes sinnvoll nur Art. 1 Abs. 4

DBA USSR angewandt werden, der dem Art. 4 Abs. 2 MA im wesentlichen entspricht).

- 66 Abs. 2 bestimmt die Ansässigkeit nur für **Zwecke der Abkommensanwendung** (s. o. Rz. 9, 11 f.). Die Person **gilt** als in dem Staat ansässig, der nach der Stufenfolge der Buchst. a bis d bestimmt wird. Soweit *F. Wassermeyer* (aaO Anm. 24 zu Art. 4 *DBA Schweiz*) aus dem Wort „gilt“ eine „Fiktion“ ableitet, die sich „nur auf die Ansässigkeit in einem der beiden Vertragsstaaten bezieht“, kann ihm nicht gefolgt werden (s. bereits o. Rz. 9): Abs. 2 setzt voraus, daß die Person in **beiden** Vertragsstaaten ansässig ist (vgl. Rz. 9, 62) und bestimmt nur den **Vorrang** des Staates, dem die Person stärker verbunden ist. Er begründet nicht nach innerstaatlichem Recht nichtbestehende (fiktive) Ansässigkeit, sondern knüpft die Ansässigkeit nach Abkommensrecht nur an **zusätzliche Kriterien**. Nicht richtig ist es auch, von einer **Kollisionsregel** (s. dazu die Einleitung Rz. 15 f.) zu sprechen (so *Korn/Debatin* Syst. III Rdnr. 26): Abs. 2 bestimmt nicht, welches der beiden innerstaatlichen Rechte zur Anwendung kommt, sondern er ergänzt die für den Wohnsitz konstitutiven Merkmale des innerstaatlichen Rechts für die Zwecke der Abkommensanwendung durch **autonome** Begriffe.
- 67 Die **abkommensrechtliche Ansässigkeit** ist nach der **Rangfolge** der in Buchst. a bis d aufgezählten Anknüpfungsmerkmale zu bestimmen. Diese können ihre Aufgabe, die Bestimmung des für die Abkommensanwendung allein verbindlichen Wohnsitzes, nur erfüllen, wenn sie autonom ausgelegt werden (eine nur scheinbare Ausnahme macht insoweit das Merkmal der Staatsangehörigkeit, s. Rz. 30, 78, 80). Die Verpflichtung zur autonomen Auslegung ergibt sich aus dem **Abkommenszusammenhang** i. S. des Art. 3 Abs. 2 (zur Begründung s. o. Rz. 8, 63; ferner *J. F. Avery Jones u. a.* BTR 1981, 19 m. w. N.; *L. W. Lederer* AWD/RIW 1981, 463, 465). Neben der allgemeinen Regel für die Auslegung aus dem Zusammenhang ist hier der **engere Zusammenhang** der Anknüpfungsmerkmale des Abs. 2 zu berücksichtigen (zur Auslegung aus dem engeren Zusammenhang: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren, 77): die Merkmale des Abs. 2 bestimmen eine **Anwendungsvoraussetzung** des Abkommens (vgl. Rz. 9); sie stehen in einer **Stufenfolge** ortsbezogener Kriterien (Zusammenhang mit Abs. 1); sie setzen die Möglichkeit unbeschränkter Steuerpflicht in beiden Vertragsstaaten nach Abs. 1 voraus (vgl. Rz. 24); die Merkmale ständige Wohnstätte, gewöhnlicher Aufenthalt und Staatsangehörigkeit (dazu Rz. 78, 80) können in einem, in beiden oder in keinem Vertragsstaat gegeben sein; der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann sich nur in einem der Vertragsstaaten oder in einem Drittstaat befinden (der Forderung des MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 10, o. Rz. 47 f., das Merkmal, nach dem der Vorrang entschieden werde, müsse so beschaffen sein, daß es von einer Person nur in einem Staat erfüllt werden könne, entspricht das MA also selber nicht).
- 68 c) **Verfügung über eine ständige Wohnstätte**: Die deutsche Fassung verwendet **objektive** Merkmale (vgl. dazu die Auslegung des Wohn-

sitz-Begriffs nach § 8 AO in Rz. 26), während die beiden Originalfassungen des MA – englisch: „permanent home available to him“, französisch: „où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent“ – mit den Worten „home“ und „foyer d'habitation“ eine **subjektive** Komponente enthalten. **Wohnstätte, home und foyer d'habitation sind Häuser oder Wohnungen**, die der natürlichen Person gehören oder von ihr gemietet sind, auch gemietete möblierte Zimmer (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 13, o. Rz. 26). Alle drei Ausdrücke umschreiben die Wohngelegenheiten der natürlichen Person. Die deutschen Ausdrücke **Wohnsitz** (in Abs. 1) und **Wohnstätte** (in Abs. 2 Buchst. a) könnten als gleichbedeutend verstanden werden (so F. Wassermeyer aaO zu Art. 4 DBA Schweiz Anm. 29; L. W. Lederer AWD/RIW 1981, 463, 465); demgegenüber finden die Ausdrücke home und foyer d'habitation im jeweiligen Abs. 1 der Originaltexte keine wörtliche Entsprechung. Anders als der objektiv feststellbare Begriff der „Wohnstätte“ enthalten sie zusätzlich ein Element **persönlicher Bindung an die Wohngelegenheit** (vgl. J. F. Avery Jones u. a. aaO 23 m. w. N.). Als „the seat of domestic life and interests“ hat der Begriff **home** einige Ähnlichkeit mit „center of vital interests“ in Abs. 2 Buchst. a (J. F. Avery Jones u. a. aaO 24). Dieser Auslegung von „Wohnstätte“ i. S. von „home“ und „foyer d'habitation“ ist zu folgen, weil sie dem Zweck des Abs. 2 entspricht, auf eine intensive Bindung an einen der beiden Vertragsstaaten abzustellen. Nicht schädlich ist es, daß diese Auslegung zu der Möglichkeit einer Überschneidung zwischen den Begriffen „Wohnstätte“ = „home“ = „foyer d'habitation“ mit den Begriffen „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ = „center of vital interests“ = „centre des intérêts vitaux“ führt (dazu Rz. 70).

- 69 Eine **ständige Wohnstätte** (**permanent home, foyer d'habitation permanent**) ist nur dann gegeben, wenn sie von der natürlichen Person zur dauernden Nutzung bestimmt und bereitgehalten wird; gelegentliche Aufenthalte, die ihrem Anlaß nach von kurzer Dauer sein können (Vergnügungs-, Geschäfts- oder Studienreisen, Lehrgänge u. ä.) begründen keine ständige Wohnstätte (vgl. MA-Komm. 77 zu Art. 4 MA Ziff. 12f., o. Rz. 49f., sowie Verhandlungsprotokoll zu Art. 4 DBA Schweiz vom 18. Juni 1971 Anlage 2a, BStBl. 1975 I, 479, 491). Das **zeitliche** Element bezieht sich nicht auf das Innehaben (den Besitz) der Wohnung, sondern deren **Verwendung als Wohnung** (F. Wassermeyer aaO Anm. 34 zu Art. 4 DBA Schweiz); „ständig“ ist hierbei in einem objektiven Sinn als Gegensatz zu „befristet“ zu verstehen (J. F. Avery Jones u. a. aaO 25 m. w. N.). Ob **Ferienwohnungen** dem Begriff der „ständigen Wohnstätte“ unterfallen, ist rechtlich erst dann erheblich, wenn die Ferienwohnung einen Wohnsitz nach innerstaatlichem Recht begründet. Der Bundesfinanzhof hält das Innehaben einer Ferienwohnung für eine Dauer von fünf bis sechs Wochen hierfür noch nicht für ausreichend (BFH BStBl. 1968, 439). F. Wassermeyer will, da die „ständige Wohnstätte“ in zeitlicher Hinsicht ein Mehr gegenüber dem Wohnsitz verlange, „die zeitliche Konkretisierung deutlich über dieser

6-Wochen-Frist suchen“ und „analog § 9 AO auf einen Zeitraum von 6 Monaten abstellen (aaO zu Art. 4 *DBA Schweiz* Anm. 33). Dem ist in der Tendenz zuzustimmen; auf eine Analogie zu einer innerdeutschen Bestimmung kann man diese Auslegung des Abkommensrechts aber sicher nicht stützen.

Die natürliche Person **verfügt** über die ständige Wohnstätte („... available to him“; „... dispose d'un foyer ...“), wenn sie Vorkehrungen dafür getroffen hat, daß ihr die Wohnstätte jederzeit ständig zur Verfügung steht (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 13, o. Rz. 50). Mit dem Begriff „verfügen“, der im Sinne von „innehaben“ die **tatsächliche Verfügungsmacht** voraussetzt (RFH RStBl. 1934, 341), werden das Hausrecht und das Recht, über die Nutzung der ständigen Wohnstätte wie ein Eigentümer oder Mieter bestimmen zu können, umschrieben (vgl. *F. Wassermeyer* zu Art. 4 *DBA Schweiz* Anm. 36; ähnlich *J. F. Avery Jones u. a.* aaO 27; ihnen folgend *L. W. Lederer* aaO 467 unter Bezug auf die Rechtsprechung des *BFH* zum Tatbestandsmerkmal des „Innehabens“ i. S. des § 8 AO). Demgegenüber kommt dem **Aufenthalt** in der Wohnung **keine** oder doch nur geringe Bedeutung zu (*J. F. Avery Jones u. a.* aaO 116: „... should not be given too much weight in determining whether a permanent home exists ...“). Denn der „gewöhnliche Aufenthalt“ soll nach Abs. 2 Buchst. b erst dann den Ausschlag geben, wenn der Steuerpflichtige eine „Wohnstätte“ in **beiden** Vertragsstaaten – oder in keinem von beiden Vertragsstaaten – hat.

- 70 d) Verfügt die Person in **beiden** Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie nach Abs. 2 Buchst. a als in dem Staat ansässig, zu dem sie die **engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen** hat (**Mittelpunkt der Lebensinteressen**); englisch: „... state, with which his personal and economic relations are closest (center of vital interests)“, französisch: „... état ... avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux)“. Die „engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen“ sind unselbstständige Merkmale zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes. Sie **setzen voraus**, daß die Person in **beiden** Staaten über eine **ständige Wohnstätte** verfügt und konkretisieren das Element der besonderen persönlichen Bindung an die Wohnstätte (s. o. Rz. 68). Daß eine ständige Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten gegeben sein muß ist nach dem Wortlaut des Abs. 2 Buchst. a eindeutig. Der MA-Komm. gibt insoweit allerdings Zweifel auf; dort werden Folgerungen für die Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen daraus gezogen, daß eine Wohnstätte **beibehalten** wurde (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 15, o. Rz. 69). Auch *F. Wassermeyer* (zu Art. 4 *DBA Schweiz* Anm. 45) meint, obwohl die Formulierung des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a voll mit dem MA übereinstimmt, daß der Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Staat liegen könne, in dem **keine** ständige Wohnstätte bestehe. Das widerspricht ebenso dem Wortlaut der Vorschrift wie ihrer Funktion, zur eindeutigen Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit zu verhelfen. Für die hier vertretene Auf-

fassung: J. F. Avery Jones u. a. aaO 104; E. Höhn, Doppelbesteuerungsrecht, 131; FG München EFG 1963, 103).

- 71 Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist nach **objektiven** Kriterien zu bestimmen. Maßgebend sind die Verhältnisse im jeweiligen **Steuerjahr** (vgl. J. F. Avery Jones u. a. aaO 104, 110; auch BFH BStBl. 1964, 462). Auslegungsschwierigkeiten ergeben sich aus der Gewichtung der Begriffe „persönliche und wirtschaftliche Beziehungen“ zueinander und aus der Frage, ob und inwieweit persönliche und wirtschaftliche Beziehungen kumulativ vorliegen müssen:

- 72 **Persönliche Beziehungen** umfassen die gesamte private Lebensführung des Steuerpflichtigen (vgl. F. Wassermeyer aaO zu Art. 4 DBA Schweiz Anm. 40). Dazu gehören familiäre und gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 15, o. Rz. 52, ohne zwischen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu differenzieren), aber auch Beziehungen zu einer Sache oder Sachgesamtheit (Privatsammlung, Reitstall), die Mitgliedschaft in einem Verein und die Ausübung eines Hobbys (F. Wassermeyer aaO). Auch die Absicht des Steuerpflichtigen, seinen Lebensabend an einem bestimmten Ort zu verbringen, kann als persönliche Beziehung gewertet werden (BFH BStBl. 1971, 758). Die Absicht muß sich in **äußeren Umständen** manifestieren, die **nachprüfbar** sind. **Wirtschaftliche Beziehungen** bestehen vornehmlich zu örtlich gebundenen **Tätigkeiten** oder **Einnahmequellen** (F. Wassermeyer aaO zu Art. 4 DBA Schweiz Anm. 42). Ein Ausdruck besonderer Bindung an eine Wohngelegenheit (o. Rz. 68) ist es, wenn die Wohnstätte überwiegend der Verwirklichung oder Aufrechterhaltung wirtschaftlicher Beziehungen dient. Dies wird in der Regel diejenige Wohnstätte sein, von der aus die Person ihrer täglichen Arbeit nachgeht und von der aus sie ihr Vermögen oder ihre Einkünfte verwaltet. Verteilt sich die Tätigkeit auf beide Wohnstätten, so ist es gerechtfertigt, denjenigen Wohnstättenstaat als abkommensrechtlichen Wohnsitzstaat anzusehen, in dem das Vermögen belegen ist oder aus dessen Quellen die Einkünfte stammen (zum Begriff der Einkunftsquelle vgl. F. Wassermeyer aaO). Soweit F. Wassermeyer besonders auf den persönlichen Einsatz abstellt, den der Steuerpflichtige erbringt, um die jeweiligen Einkünfte zu erzielen, berücksichtigt er nicht genügend die Unselbständigkeit der Abgrenzungsmerkmale gegenüber der Anknüpfung an die Wohnstätte (F. Wassermeyer aaO zu Art. 4 DBA Schweiz Anm. 43). Ihm ist dagegen zuzustimmen, wenn er bei gespaltenen Einkunftsquellen prüft, inwieweit die Einkunftsquelle einen Aufenthalt des Steuerpflichtigen in dem einen oder anderen Staat notwendig macht (aaO zu Art. 4 DBA Schweiz Anm. 44).

- 73 Persönliche und wirtschaftliche Beziehungen müssen **nicht kumulativ** vorliegen; sie bilden nur differenzierte Prüfungskriterien für die Bestimmung des Begriffs „Mittelpunkt der Lebensinteressen“. Bestehen die engeren **persönlichen** Beziehungen zu einem Vertragsstaat, die engeren **wirtschaftlichen** dagegen zum anderen, so kommt es nach

Ansicht des *BFH* darauf an, „welcher der beiden Orte für den Steuerpflichtigen der bedeutungsvollere ist“ (*BFH BStBl.* 1971, 758, 759; *DBA Schweiz* 1931 unter Berufung auf *Korn/Dietz*, Stand 1971, zu Art. 8 Anm. 1). Überwiegen die persönlichen Interessen in einem Vertragsstaat, so liegt der Mittelpunkt der gesamten **persönlichen** und **geschäftlichen** Interessen in diesem Vertragsstaat (*BFH aaO*). Das Abstellen auf den Ort, an dem die Interessen (nach der Mustervorschrift: die „Beziehungen“) überwiegen, entspricht dem einheitlichen Begriff „Mittelpunkt der Lebensinteressen“, aus dem der Anspruch nach einer zusammenfassenden Wertung abgeleitet werden kann (zur Auslegung des Klammerzusatzes vgl. *J. F. Avery Jones u. a. aaO* 104). Obwohl die Kommentierung zu Art. 4 MA keinen eindeutigen Vorrang der persönlichen gegenüber den geschäftlichen Beziehungen postuliert, weil die Umstände „als ganzes zu prüfen“ seien, sollen „Erwägungen, die sich aus dem persönlichen Verhalten der natürlichen Person ergeben, ... selbstverständlich erhöhte Bedeutung“ haben (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 15, o. Rz. 52). Daraus ist geschlossen worden, daß den persönlichen Beziehungen der Vorrang gegenüber den wirtschaftlichen Beziehungen zukomme (vgl. auch *J. F. Avery Jones u. a. aaO* 102), wenn beide Merkmale gleichwertig sind. Indes ist zweifelhaft, ob diese Auslegung angesichts des als einheitlich zu verstehenden Begriffs „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ zutreffend sein kann. Befindet sich der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Interessen in dem einen Vertragsstaat, der Schwerpunkt der persönlichen in dem anderen und sind beide tatsächlich gleichgewichtig, „so gibt es eben nicht den einen Mittelpunkt der Lebensinteressen“, und das in der Rangfolge nächste der Kriterien ist heranzuziehen (zutreffend *Phillipp/Pollack Z 4 Nrn. 17/18*).

- 74 e) Über die Ansässigkeit einer Person i. S. des Abkommens entscheidet ihr **gewöhnlicher Aufenthalt** (habitual abode; où elle séjourne de façon habituelle),
- wenn sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt **und nicht** bestimmt werden kann, in welchem Staat sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat (Abs. 2 Buchst. b erster Halbsatz) oder
 - wenn sie in **keinem** Vertragsstaat über eine ständige Wohnstätte verfügt (Abs. 2 Buchst. b zweiter Halbsatz).
- 75 Auch der Begriff des **gewöhnlichen Aufenthalts** ist autonom, d. h. aus dem Abkommen auszulegen. *F. Wassermeyer*, der in Ermangelung einer Abkommensdefinition über Art. 3 Abs. 2 des *DBA* auf das innerstaatliche Recht zurückgreifen will (*aaO* zu Art. 4 *DBA Schweiz* Anm. 50), berücksichtigt nicht, daß der **Zusammenhang** des Art. 4 eine **autonome** Auslegung der Merkmale des Abs. 2 verlangt, so insbesondere die Notwendigkeit, die jeweils in der Stufenfolge des Abs. 2 voraufgehenden Merkmale zu beachten (s. o. Rz. 67). Darüber hinaus verbietet sich die Auslegung des Begriffs „gewöhnlicher Aufenthalt“ nach innerstaatlichem Recht auch schon aus der Tatsache, daß Art. 4

MA einen gewöhnlichen Aufenthalt in **beiden** Vertragsstaaten (Abs. 2 Buchst. c) kennt, nicht dagegen das innerstaatliche Recht.

- 76 Für die Auslegung des Begriffs ist entscheidend, daß der gewöhnliche Aufenthalt die Ansässigkeit in zwei ganz **unterschiedlichen** Fällen bestimmt: einerseits bei **sehr intensiver** örtlicher Bindung des Steuerpflichtigen an **beide** Vertragsstaaten (ständige Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten, wobei nur der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann), andererseits, wenn sich die örtlichen Bindungen in **keinem** der Vertragsstaaten in Form einer ständigen Wohnstätte verdichtet haben. Für das Verhältnis zum Begriff des „gewöhnlichen Aufenthalts“ nach innerstaatlichem deutschem Recht gilt außerdem: Hat der Steuerpflichtige eine ständige Wohnstätte i. S. des Abkommens in beiden Vertragsstaaten und damit begriffsnotwendig jeweils einen Wohnsitz i. S. des innerstaatlichen deutschen Rechts (weil der Begriff der ständigen Wohnstätte enger als der des Wohnsitzes ist), dann kann es bei der Anwendung des Abkommens in der Bundesrepublik nicht zu Abgrenzungsproblemen zwischen zwei unterschiedlichen Begriffen des gewöhnlichen Aufenthaltes kommen, weil der gewöhnliche Aufenthalt nach innerstaatlichem deutschem Recht bei inländischem Wohnsitz nicht in Frage steht. Hat dagegen der Steuerpflichtige in keinem der beiden Vertragsstaaten eine ständige Wohnstätte, so ergeben sich Abgrenzungsprobleme nur für den Fall, daß die unbeschränkte Steuerpflicht auf gewöhnlichem Aufenthalt nach innerstaatlichem Recht beruht, etwa bei Aufgabe des innerstaatlichen Wohnsitzes. Von einem gewöhnlichen Aufenthalt i. S. des Abkommens kann in dieser Alternative auf deutscher Seite somit nur gesprochen werden, wenn die Merkmale des gewöhnlichen Aufenthaltes nach innerstaatlichem Recht gegeben sind, weil sonst keine Kollision droht.

- 77 **Bei gleichzeitiger ständiger Wohnstätte in beiden Vertragsstaaten** ist die Frage nach dem gewöhnlichen Aufenthalt erst dann zu stellen, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht bestimmt werden kann (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 16, o. Rz. 53). Für die Auslegung des Begriffs „ständige Wohnstätte“ ist hierfür bereits o. Rz. 69 gefolgert worden, daß der Aufenthalt in der Wohnung keine oder doch nur geringe Bedeutung haben kann. Für die Auslegung des Begriffs „gewöhnlicher Aufenthalt“ ergibt sich aus seiner Funktion, den – anders nicht zu bestimmenden – Mittelpunkt der Lebensinteressen zu konkretisieren, daß ein Aufenthalt in dem Maße „gewöhnlich“ ist, in dem er der Verwirklichung der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen dient. Diesem Verständnis entspricht die Empfehlung des Kommentars, nicht nur die Aufenthalte in der ständigen Wohnstätte in Betracht zu ziehen, sondern auch jene an irgendeinem anderen Ort in demselben Staat (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 17 a. E., o. Rz. 54). Entscheidend sollte aber, entgegen der Meinung des MA-Komm. nicht lediglich sein, in welchem Staat sich die Person „häufiger aufhält“ (MA-Komm. 77 aaO). Vielmehr ist festzustellen, wo der Steuerpflichtige **normalerweise** lebt. Hierfür muß der Vergleich einen ausreichend

langen Zeitraum erfassen; auf die Zeitdauer der Aufenthalte innerhalb fester Grenzen – beispielsweise des Steuerjahrs – darf hier nicht allein abgestellt werden (*J. F. Avery Jones u. a.* aaO 116: „what is meant is whether living in each state is normal“; vgl. auch: MA-Komm. 77 zu Art. 4 MA Ziff. 19, o. Rz. 56).

- 78 Verfügt die Person in **keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte**, so fehlt es an **positiven** Voraussetzungen i. S. des Abs. 2, die für die Auslegung aus dem Zusammenhang herangezogen werden könnten. Übereinstimmend mit der Kommentierung des OECD-Steuerausschusses sind in diesem Fall **alle** Aufenthalte in einem Staat zu berücksichtigen, ohne daß deren Gründe festgestellt zu werden brauchten (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 18, o. Rz. 55). Es genügen hier – abweichend vom Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts nach § 9 AO – auch bloße Erholungs- und ähnliche Aufenthalte um einen gewöhnlichen Aufenthalt zu begründen. Die unter Rz. 77 aufgeführten Kriterien sind insoweit auch zur Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthaltes heranzuziehen (vgl. MA-Komm. 77 aaO).
- 79 Die Auslegung beider Alternativen des Abs. 2 Buchst. b muß schließlich im Blick behalten – und wird dadurch erschwert –, daß ein gewöhnlicher Aufenthalt i. S. des Abkommens in **beiden** Vertragsstaaten gegeben sein kann.
- 80 f) Hat der Steuerpflichtige seinen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem von beiden, so gilt die natürliche Person in dem Staat als ansässig, dessen **Staatsangehöriger** sie ist. Die Staatsangehörigkeit scheint ein Merkmal zu sein, das nicht autonom auszulegen ist (vgl. *J. F. Avery Jones u. a.* aaO 20: „Which by its nature is an internal law concept only“). Jedoch ist dies ein Mißverständnis. Mit der Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit bezieht sich das MA auf ein **Rechtsverhältnis** zu einem Vertragsstaat. **Ob** dieses Rechtsverhältnis gegeben ist, kann allein das Recht des betreffenden Staates bestimmen. **Welche** Rechtsverhältnisse gemeint sind, bestimmt dagegen das Abkommensrecht autonom. Folgerichtig gibt das MA in Art. 24 Abs. 2 eine eigene Begriffsbestimmung, wonach der Ausdruck Staatsangehörige
- **natürliche Personen** erfaßt, die die Staatsangehörigkeit eines Vertragsstaats besitzen und
 - **juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen**, die nach dem in einem Vertragsstaat geltenden Recht errichtet worden sind.
- 81 Wie für die juristischen Personen die Frage, ob sie nach dem Recht eines Vertragsstaats errichtet worden sind, bestimmt sich für die natürlichen Personen, ob sie die Staatsangehörigkeit eines Staates besitzen, **jeweils allein nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates** (*A. N. Makarov*, Allgemeine Lehren des Staatsangehörigkeitsrechts, 2. Aufl. 1962, 161).
- 82 g) Ist die natürliche Person Staatsangehöriger beider oder keines der beiden Vertragsstaaten, so regeln die zuständigen Behörden der Ver-

tragsstaaten die Frage, in welchem der beiden sie als „ansässig“ i. S. des Abkommens zu betrachten sein soll, im **gegenseitigen Einvernehmen**. **Ergebnis** des Einvernehmens ist nicht die Bestimmung der Staatsangehörigkeit, sondern die der Ansässigkeit i. S. des Abkommens. Für die Herbeiführung des Einvernehmens gelten die Verfahrensvorschriften des Art. 25 MA, die jedoch dadurch in einem wichtigen Punkt modifiziert werden, daß Art. 4 Abs. 2 Buchst. d eine **Verpflichtung zur Einigung** begründet (so auch *F. Wassermeyer* aaO zu Art. 4 *DBA Schweiz* Anm. 57: „regeln ... in gegenseitigem Einvernehmen“). Eine **unbedingte** Verpflichtung besteht zunächst zur **Einleitung** des Verständigungsverfahrens, wenn die Ermittlung des vorrangigen Wohnsitzes aufgrund der in Abs. 2 Buchst. a bis c genannten Merkmale scheitert. Bestehen Schwierigkeiten bei der Auslegung der zuletzt genannten Merkmale, so hat der Steuerpflichtige lediglich ein subjektives Recht auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung über die Einleitung des Verständigungsverfahrens (vgl. dazu Rz. 64 zu Art. 25 MA). Sind jene Merkmale einwandfrei **nicht** gegeben, so müssen **andere** Kriterien herangezogen werden. Die in Abs. 2 Buchst. a bis c aufgeführten Merkmale gelten also **nicht abschließend**. Die Verpflichtung, sich über weitere Kriterien zu einigen, ist allerdings **nicht erzwingbar**. Mangels anderweitiger Anhaltspunkte zur Bestimmung der Ansässigkeit nach Abkommensrecht sind die beteiligten Staaten darüber hinaus auch verpflichtet, ihr jeweiliges **innerstaatliches** Recht so **auszulegen**, daß Ansässigkeitskollisionen vermieden werden. Art. 4 Abs. 2 Buchst. d ermächtigt sie jedoch nicht zu Vereinbarungen, die im Widerspruch zum materiellen Abkommensrecht oder zu Vorschriften des innerstaatlichen Rechts stehen (vgl. Art. 25 Rz. 59 ff.).

2. Abweichungen

- 83 a) Art. 4 Abs. 2 *DBA Belgien* stimmt mit Art. 4 MA überein, enthält jedoch darüber hinaus in Nr. 5 Buchst. a und b eine Zusatzregelung, nach der **Bordpersonal** auf Beförderungsmitteln im internationalen Verkehr mit ständiger Wohnstätte an Bord dieser Verkehrsmittel als am Ort der Geschäftsleitung des Beförderungsunternehmens ansässig gilt; Schiffsführer, deren einzige Wohnstätte sich an Bord eines von ihnen betriebenen Binnenschiffs (vgl. Art. 8 Rz. 60) befindet, als in dem Staat, dessen *Staatsangehörigkeit* sie besitzen (s. dazu Art. 8 Abs. 3, 15 Abs. 3 MA und die Erläuterungen u. zu Art. 8 Rz. 58 sowie zu Art. 15 Rz. 58 ff.; ferner Art. 3 Abs. 4 *DBA Luxemburg* und *Niederlande*, sowie Art. II Abs. 1h (i) (ii) aa *DBA Großbritannien*, dazu u. Rz. 109 und 111). Auch Art. 3 Abs. 2b *DBA Indonesien* entspricht Art. 4 Abs. 2, verzichtet jedoch auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes. Eine vergleichbare Regelung enthalten die *DBA Israel*, Art. 2 Abs. 1 Nr. 5b; *Singapur*, Art. 4 Abs. 2c; *Ungarn*, Art. 4 Abs. 2c sowie *USSR*, Art. 1 Abs. 4c.

- 84 **b) Sonderfälle:** Grundsätzlich mit dem MA übereinstimmende Regelungen, jedoch **ohne besonderes Verständigungsverfahren** zur Bestimmung der Ansässigkeit nach dem Vorbild des Art. 4 Abs. 2 Buchst. d MA, enthalten Art. 4 *DBA Australien*, Art. 4 *DBA Polen*, Art. 4 *DBA Rumänien* und Art. 4 Abs. 2 *DBA Tschechoslowakei* (bei dem auch die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit fehlt). Dennoch bleibt die **allgemeine** Möglichkeit des Verständigungsverfahrens. Zwar sehen die entsprechenden Vorschriften (Art. 23 *DBA Australien*, Art. 22 *DBA Polen*, Art. 20 *DBA Rumänien* sowie Art. 25 *DBA Tschechoslowakei*) nach ihrem Wortlaut das Verständigungsverfahren für in einem Vertragsstaat **ansässige** Personen vor. Dies darf jedoch **nicht** so verstanden werden, als ob hierfür die Ansässigkeit in einem **bestimmten** Vertragsstaat feststehen müsse; es genügt, wenn die Person in mindestens einem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Das Verständigungsverfahren kann daher, auch ohne daß es in den Bestimmungen über die Ansässigkeit ausdrücklich erwähnt worden ist, zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit durchgeführt werden. Im Unterschied zur Regelung des MA besteht jedoch keine Verpflichtung zur Einigung (s. o. Rz. 82).
- 85 Art. 4 Abs. 2 *DBA Japan* sieht zur Bestimmung der Ansässigkeit in Doppelwohnsitzfällen allein das behördliche Einvernehmen vor. Die weitgehende Übereinstimmung des japanischen Abkommens mit dem MA 63 legt es jedoch nahe, der Bestimmung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes im Rahmen des Verständigungsverfahrens auch hier die Kriterien des MA in dessen Stufenfolge zugrunde zu legen (vgl. zur Auslegung unter Heranziehung des Mustertextes die Einleitung Rz. 45 ff.).
- 86 **c)** Nach den Art. 3 Abs. 2 *DBA Luxemburg* und *Niederlande* gilt unter der Voraussetzung, daß die Person in **keinem** der beiden Staaten die Ansässigkeitserfordernisse des Abs. 1 erfüllt (dazu o. Rz. 6), sie jedoch in einem der beiden Staaten ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, der **gewöhnliche Aufenthalt** als Wohnsitz i. S. des Abkommens (die Umschreibung des gewöhnlichen Aufenthalts entspricht der des § 8 Abs. 1 AO fast wörtlich; vgl. zur Auslegung Rz. 75 ff.; für einen Beispielsfall *BFH BStBl. 1975, 708, 709*). In Fällen **doppelten** Wohnsitzes entscheiden die „stärkeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen)“, sodann die Verständigung über den Wohnsitzvorrang. Die gleichen Grundsätze gelten auch nach Art. 1 Abs. 2 i. V. m. SProt. Nr. 2 und Art. 16 *DBA Österreich*. Art. 3 Abs. 4 *DBA Luxemburg* und *Niederlande* bestimmen den Wohnsitz natürlicher Personen, die sich gewöhnlich an Bord eines zu einem Unternehmen gehörenden **Schiffes** aufhalten, nach dem Ort der Leitung des Unternehmens (s. o. Rz. 28).
- 87 **d)** Art. 10 Abs. 2 *DBA Finnland 1935* und Art. 13 Abs. 3 *DBA Italien* sehen bei doppeltem Wohnsitz eine der jeweiligen Aufenthaltsdauer entsprechende **Teilung** der Besteuerung vor. Der Aufenthalt außerhalb der Vertragsstaaten ist dem (Vertrags-)Staat zuzurechnen, dessen

Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtige besitzt. Befindet sich der Wohnsitz in keinem der beiden Vertragsstaaten, so entscheidet der **dauernde Aufenthalt** (im Abkommen entsprechend § 9 AO definiert). Fehlt es auch an dieser Voraussetzung, so entscheidet die Staatsangehörigkeit.

- 88 e) **Keine Regelung** zur Bestimmung der Ansässigkeit in Fällen von doppeltem Wohnsitz enthalten die *DBA Ägypten, Indien, Irland, Kanada 1956, Sri Lanka (Ceylon) 1962, Pakistan und USA*. Das *DBA USA* enthält jedoch in Art. XV Abs. 1 Buchst. b Nr. 2 eine Spezialregelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall, daß eine natürliche Person in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig ist und zugleich nach dem Steuerrecht der Vereinigten Staaten dort einen Wohnsitz hat oder amerikanischer Staatsbürger ist (s. dazu *BFH IWB F. 3 Gr. 2, 415; o. Verf., New Rules Relating to Taxation of Citizens and Resident Aliens working abroad, TMJ 1981, 4ff.*). Eine vergleichbare Regelung enthält auch Art. XXII Abs. 2 Buchst. b *DBA Irland*; s. zu beiden u. Art. 23 A und B MA Rz. 168, 175. Nach den anderen vorgenannten Abkommen bleibt bei Doppelwohnsitz die Doppelbesteuerung aufrechterhalten. Es bleibt jedoch auch hier die Möglichkeit des Verständigungsverfahrens; insoweit gilt entsprechendes wie oben zu b, Rz. 84.

D. Zu Absatz 3

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

- 89 17. **[Anwendungsbereich]** *Dieser Absatz betrifft die Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen, die nicht als natürliche Personen behandelt werden, ohne Rücksicht darauf, ob sie juristische Personen sind oder nicht. In der Praxis wird es selten vorkommen, daß eine Gesellschaft usw. in mehr als einem Staat als eine dort ansässige Person besteuert wird, aber dies kann natürlich eintreten, wenn z. B. der eine Staat auf den Ort, an dem die Gesellschaft eingetragen ist, und der andere auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellt. Daher müssen auch für die Gesellschaften usw. Regeln zur*

MA-Kommentar 1977

21. **[Anwendungsbereich]** *Dieser Absatz betrifft Gesellschaften und andere Personenvereinigungen, ohne Rücksicht darauf, ob sie juristische Personen sind oder nicht. In der Praxis wird es selten vorkommen, daß eine Gesellschaft usw. in mehr als einem Staat als eine dort ansässige Person besteuert wird; dies kann aber eintreten, wenn z. B. der eine Staat auf den Ort, an dem die Gesellschaft eingetragen ist, und der andere auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellt. Daher müssen auch für die Gesellschaften usw. besondere*

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

Bestimmung des Vorrangs getroffen werden.

- 90 **18. [Keine formale Betrachtung]** *Es wäre unzweckmäßig, einem rein formellen Merkmal wie z.B. der Eintragung Bedeutung zuzumessen, auf die in den Doppelbesteuerungsabkommen nur selten abgestellt wird. Im allgemeinen knüpfen die Abkommen an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft an, wobei dieses Merkmal von Abkommen zu Abkommen verschieden formuliert ist.*

- 91 **19. [Vorrangbestimmung]** *Das entscheidende Merkmal für den Vorrang bei anderen als natürlichen Personen usw. ist im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung der Einkünfte von Unternehmen der Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt geprüft worden. Das Studium der geltenden zweiseitigen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte hat ergeben, daß mehrere Abkommen das Besteuerungsrecht dem Staat vorbehalten, in dem sich der „Ort der Geschäftsleitung“ des Unternehmens befindet; andere berücksichtigen den „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ oder den steuerlichen Wohnsitz des Unternehmers. Die in den letzten Jahren vom Vereinigten Königreich abgeschlossenen Abkommen sehen für juristische Personen vor, daß eine Gesellschaft als in dem Staat ansässig gilt, in dem „ihre Geschäftstätigkeit geleitet und kontrolliert wird“. Hierzu wurde von britischer Seite bestätigt, daß mit diesem Ausdruck die „tatsächliche Geschäftsleitung“ des Unternehmens gemeint ist.*

Regeln zur Bestimmung des Vorrangs getroffen werden.

- 22. [Keine formale Betrachtung]** *Einem lediglich formalen Merkmal wie z.B. der Eintragung, sollte keine Bedeutung zugemessen werden. Deshalb knüpft Absatz 3 an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft an.*

- 23. [Vorrangbestimmung]** *Welches Merkmal für den Vorrang bei anderen als natürlichen Personen entscheidend sein soll, wurde vor allem im Zusammenhang mit der Besteuerung der Einkünfte aus der Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt geprüft. Eine Reihe von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte teilen das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem sich der „Ort der Geschäftsleitung“ des Unternehmens befindet; nach anderen Abkommen ist der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ oder der steuerliche Wohnsitz des Unternehmers entscheidend. Zu den in den letzten Jahren vom Vereinigten Königreich abgeschlossenen Abkommen, die vorsehen, daß eine Gesellschaft als in dem Staat ansässig gilt, in dem „ihre Geschäftstätigkeit geleitet und kontrolliert wird“, wurde von britischer Seite erklärt, daß mit diesem Ausdruck die „tatsächliche Geschäftsleitung“ des Unternehmens gemeint sei.*

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

- 92 20. [Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung] Auf Grund dieser Überlegungen wurde für andere als natürliche Personen der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ als das entscheidende Merkmal für den Vorrang bestimmt.

24. [Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung] Auf Grund dieser Überlegungen wurde für andere als natürliche Personen der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ als das entscheidende Merkmal für den Vorrang bestimmt.

Bemerkung zum Kommentar

25. Neuseeland legt den Ausdruck „tatsächliche Geschäftsleitung“ im Sinne der praktischen Führung der Tagesgeschäfte, ohne Berücksichtigung des Ortes der obersten Geschäftskontrolle, aus.

Vorbehalte zum Artikel

26. Kanada und die Vereinigten Staaten behalten sich vor, bei Gesellschaften für Absatz 2 als entscheidendes Merkmal den Ort zu verwenden, an dem die Gesellschaft errichtet oder organisiert wurde.

27. Japan behält sich vor, zweiseitige Abkommen abzuschließen, die vorsehen, daß der steuerliche Wohnsitz einer in beiden Vertragsstaaten ansässigen Person durch Verständigung der zuständigen Behörden zu bestimmen ist. Japan ist bereit, im Wege einer solchen Verständigung den Grundsätzen des Absatzes 2 soweit wie möglich zu folgen.

28. Japan macht auch einen Vorbehalt zu den Bestimmungen in diesem und in anderen Artikeln des Musterabkommens, die sich unmittelbar oder mittelbar auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung beziehen.

II. Abkommensübersicht zu Absatz 3

93 DBA	MA-Regelung: Bestimmung für andere als natürliche Personen	Artikel	Rz.
Ägypten	Keine entsprechende Regelung		108
Argentinien	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Australien	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Belgien	= MA, aber Ergänzung in Abs. 4 bzgl. Unternehmen der See- oder Binnenschifffahrt	4 Abs. 3	94 ff.; 111; 116
Brasilien	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Ceylon s. Sri Lanka			
Dänemark	= MA	2 Abs. 1 Nr. 2 c	94 ff.; 114
Elfenbeinküste	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Finnland 1935	Keine entsprechende Regelung		108
Finnland 1979	= MA, aber Ergänzung in Abs. 4 bzgl. Personengesellschaft	4 Abs. 3	94 ff.; 108, 114
Frankreich	= MA, aber Ergänzung im Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	2 Abs. 1 Nr. 4 c Satz 1	94 ff.; 111; 115
Griechenland	= MA, aber Ergänzung in Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	II Abs. 1 Nr. 4 c Satz 1	94 ff.; 117
Großbritannien	= MA, aber Ergänzung in Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	II Abs. 1 Nr. h (iii) Satz 1	94 ff.; 109; 115
Indien	Keine entsprechende Regelung		108
Indonesien	= MA, aber ergänzender Verweis in Satz 2 auf Verständigungsverfahren bei Zweifelsfragen	3 Abs. 2 c Satz 1	94 ff.; 109
Iran	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Irland	Keine entsprechende Regelung		108
Island	= MA, aber Ergänzung in Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	4 Abs. 4	94 ff.; 118
Israel	≈ MA, aber Ergänzung in Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	2 Abs. 1 Nr. 5 c Satz 1	116; 117
Italien	Keine entsprechende Regelung		108
Jamaika	= MA	4 Abs. 3	94 ff.; 114

DBA	MA-Regelung: Bestimmung für andere als natürliche Personen	Artikel	Rz.
Japan	Keine entsprechende Regelung		108; 110
Kanada 1956	Keine entsprechende Regelung		108
Kanada 1981	Eigenständige Regelung	4 Abs. 3	110
Kenia	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Korea	= MA, aber ergänzender Verweis in Satz 2 auf Verständigungsverfahren bei Zweifelsfragen	4 Abs. 3	94 ff.; 109
Liberia	Eigenständige Regelung	4 Abs. 3	110
Luxemburg	Eigenständige Regelung	3 Abs. 5, 6	111; 114
Malaysia	≈ MA 63/77	4 Abs. 3	109
Malta	= MA 63/77	4 Abs. 3	94 ff.
Marokko	= MA 63/77	4 Abs. 3	94 ff.
Mauritius	= MA 63/77	4 Abs. 3	94 ff.
Neuseeland	Eigenständige Regelung	4 Abs. 3	110
Niederlande	Eigenständige Regelung	3 Abs. 5, 6	111; 114
Norwegen	≈ MA	2 Abs. 1 Nr. 2 c	114
Österreich	Eigenständige Regelung	1 Abs. 3	114
Pakistan	Keine entsprechende Regelung		108
Polen	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Portugal	= MA, aber Ergänzung in Abs. 4 bzgl. Personengesellschaft	4 Abs. 3	94 ff.; 119
Rumänien	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Sambia	≈ MA	4 Abs. 3	116
Schweden	≈ MA	3 Abs. 1 c	114
Schweiz	Eigenständige Regelung	4 Abs. 8, 9, 10	113; 116
Singapur	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Spanien	Eigenständige Regelung	4 Abs. 3, 4	112; 118
<i>Sri Lanka (Ceylon) 1962</i>	<i>Keine entsprechende Regelung</i>		<i>108</i>
Sri Lanka 1979	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Südafrika	= MA, aber Ergänzung in Satz 2 bzgl. Personengesellschaft	3 Abs. 1 Nr. g) dd) Satz 1	114; 115
Thailand	Eigenständige Regelung	4 Abs. 3	110

DBA	MA-Regelung: Bestimmung für andere als natürliche Personen	Artikel	Rz.
Trinidad u. Tobago	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Tschechoslowakei	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Tunesien	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
Ungarn	= MA	4 Abs. 3	94 ff.
USA	Keine entsprechende Regelung		108
USSR	= MA	1 Abs. 5	94 ff.
Zypern	= MA	4 Abs. 3	94 ff.

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 94 a) **Grundzüge:** Ist eine **andere als eine natürliche Person** nach dem innerstaatlichen Recht beider Vertragsstaaten – und somit nach Abs. 1 – in beiden Vertragsstaaten ansässig, so bestimmt Abs. 3 die **abkommensrechtliche** Ansässigkeit durch Anknüpfung an den **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**. Auch bei nicht natürlichen Personen bezeichnet man den Staat, in dem sie nach Abs. 1 oder nach Abs. 3 abkommensrechtlich ansässig sind, oft als den „**Wohnsitzstaat**“, um eine zusammenfassende Bezeichnung für natürliche und nicht natürliche Personen zu haben; handelt es sich ausschließlich um nicht natürliche Personen, spricht man jedoch besser vom „**Sitzstaat**“.
- 95 Abs. 3 bestimmt, wie Abs. 2, die Ansässigkeit nur für **Zwecke der Abkommensanwendung** (s. o. Rz. 9, 25). Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie den Ort ihrer Geschäftsleitung hat (zum Begriff „gilt“ s. o. Rz. 9 und 66). Die innerstaatliche unbeschränkte Steuerpflicht bleibt somit auch dann bestehen, wenn die nicht natürliche Person ihren **abkommensrechtlichen** Sitz nach Abs. 3 im **anderen** Vertragsstaat hat (entsprechend Rz. 11). Eine Liquidationsbesteuerung nach § 12 i. V. m. § 11 KStG kann beispielsweise nicht die Folge der Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung **i. S. des Abkommens** sein. Sie tritt nur dann ein, wenn der Ort der Geschäftsleitung i. S. des **innerstaatlichen Rechts** in das Ausland verlegt wird.
- 96 b) **Funktion des Abs. 3:** Besteht nur **eine** Ansässigkeit nach dem innerstaatlichen Recht **eines** Vertragsstaats, so ist dies zugleich der für die Abkommensanwendung maßgebende Sitz (vgl. Rz. 10). Zur Anwendung des **Abs. 3** kommt es **nur**, wenn dieselbe nicht natürliche Person nach Abs. 1 in **beiden** Vertragsstaaten ansässig ist; für diesen Fall schafft Abs. 3 die Voraussetzungen einer eindeutigen Zuordnung. Insoweit gilt Entsprechendes wie zu Abs. 2, s. dort Rz. 64. Eine nicht natürliche Person ist z. B. dann in beiden Vertragsstaaten ansässig,

wenn sie in einem Vertragsstaat aufgrund ihrer Eintragung, im anderen Staat dagegen wegen des dort befindlichen Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig ist (vgl. MA-Komm. 77 zu Art. 4 MA Ziff. 21, o. Rz. 89). § 1 Abs. 1 KStG beispielsweise stellt alternativ auf die inländische Geschäftsleitung (zur Bedeutung des Begriffs nach innerstaatlichem Recht s. Rz. 27) und auf den inländischen Sitz als Anknüpfung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ab.

- 97 Abs. 3 gilt nur für „**andere als natürliche Personen**“. Für den Begriff der „Person“ kann auf Art. 3 Abs. 1 Buchst. a (s. dort Rz. 14 ff.), für den der „natürlichen Person“ auch auf die Ausführungen o. zu Abs. 2 (Rz. 25) verwiesen werden. „Andere als natürliche Personen“ sind hiernach **Gesellschaften** und **andere Personenvereinigungen**, ohne Rücksicht darauf, ob sie juristische Personen sind oder nicht (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 21, o. Rz. 89).

- 98 Kein Fall des Abs. 3 liegt vor, wenn in einem Vertragsstaat die Personengesellschaft als solche, im anderen dagegen jeder Gesellschafter gesondert besteuert wird (s. dazu Art. 1 Rz. 19 ff. und o. Rz. 25). Abs. 3 setzt die Abkommensberechtigung des Steuersubjekts – nach Art. 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a **und Art. 4 Abs. 1** – in beiden Vertragsstaaten voraus.

- 99 c) **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**: Das MA verwendet mehrfach den Begriff „Ort der Geschäftsleitung“ und ähnliche Ausdrücke. Art. 4 Abs. 1 nennt ihn als Regelbeispiel für eine ortsbezogene Anknüpfung des innerstaatlichen Rechts. Nach Art. 9 Abs. 1 begründet u. a. die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung derselben Person an der „Geschäftsleitung“ eines Unternehmens eine Befugnis des Sitzstaates, die Gewinne des Unternehmens nach „arm's-length“-Grundsätzen zu berichtigen (s. dort Rz. 16, 19, 21 f.). Art. 5 Abs. 2 Buchst. a führt den „Ort der Leitung“ als Beispiel einer Betriebsstätte an (s. dazu bei Art. 5 Rz. 51); hier können auch Zentralen gemeint sein, von denen aus nur bestimmte Teile des Unternehmens geleitet werden.

- 100 Nach Art. 8 Abs. 1 und 2 MA können Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr und Gewinne aus dem Betrieb von Binnenschiffen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der „tatsächlichen Geschäftsleitung“ des Unternehmens befindet. Gleiches gilt nach Art. 14 Abs. 3 sowie nach Art. 22 Abs. 3 für die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung der entsprechenden Schiffe und Luftfahrzeuge sowie für deren Vermögensbesteuerung.

- 101 Anders als der Begriff „Ort der Geschäftsleitung“ in Abs. 1, der auf das innerstaatliche Recht Bezug nimmt, ist der Begriff „**Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung**“ („siège de direction effective“; „place of effective management“) in Abs. 3 **autonom** auszulegen. Das hat u. a. zur Folge, daß Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht dadurch umgangen werden dürfen, daß auf den **Sitz** als körperschaftsteuerpflichtbegründendes Merkmal i. S. des § 1 Abs. 1 KStG abgestellt wird. Die deutsche Rechtsprechung

zu § 10 AO (Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) bestimmt diesen Mittelpunkt nach den **tatsächlichen** Verhältnissen und kann daher zur Auslegung des Abkommensbegriffs herangezogen werden, soweit die Abkommen keine abweichende Formulierung enthalten.

102 Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich nach dieser Rechtsprechung dort, wo der für die Geschäftsleitung maßgebende Wille tatsächlich gebildet wird (*RFH RStBl.* 1936, 804, 805; *BFH HFR* 1965, 136, 137; *BStBl.* 1968, 695, 697; 1970, 759, 760; 1976, 401, 403; 1977, 857, Leitsatz; *H. Spanner aaO* zu § 10 AO Anm. 6, 7; *Kühn/Kutter/Hoffmann* zu § 10 AO Anm. 3; *Tipke/Kruse* zu § 10 AO Anm. 1). Entscheidend ist **nicht** der Ort, an dem geschäftsleitende Anordnungen **wirksam**, sondern der, an dem sie **abgegeben** werden. Dies wird in der Regel der Ort sein, an dem sich die Büroräume der oder des leitenden Geschäftsführer(s) befinden; ein Ort, von dem aus die Geschäftsleitung lediglich überwacht wird, ist nicht ausreichend. Liegen kaufmännische und technische Leitung an verschiedenen Orten, so entscheidet der Ort der **kaufmännischen** Leitung (*RFH RStBl.* 1936, 779, 780). Läßt sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach diesen Kriterien nicht ermitteln, so muß der **Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers** die Ansässigkeit bestimmen (vgl. *H. Spanner aaO* Anm. 10f. m. w. N.); Doppelwohnsitzfälle sind dann nach der Stufenfolge des Art. 4 Abs. 2 zu entscheiden (vgl. Rz. 64, 67). Da Abs. 3 bei doppelter Anknüpfung nach innerstaatlichem Recht eine eindeutige Zuordnung ermöglichen soll, kann als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i. S. dieser Vorschrift **nur ein einziger Ort** in Betracht kommen (*BFH BStBl.* 1966, 207); dies gilt auch bei dezentralisierter Leitung des Unternehmens (*FG Kassel EFG* 1959, 346, 347; vgl. dazu: *H. Spanner aaO* Anm. 12 m. w. N.; *G. Felix*, Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht, *DStR* 1963, 421 ff.; *J. Schröder*, Gesellschafter und Ort der Geschäftsleitung, *StBp* 1980, 97 ff.).

103 Der beherrschende Gesellschafter hat nur dann die geschäftliche Oberleitung, wenn er „in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hineinreden kann und hineinredet, wenn er sich dauernd über die einzelnen Geschäfte auf dem laufenden halten läßt und die Abwicklung der laufenden Geschäfte durch seine Entscheidung maßgebend beeinflusst“ (*RFH RStBl.* 1940, 706, 707; dazu: *G. Felix*, *DStR* 1963, 421; *J. Schröder*, *StBp* 1980, 97). Soweit die Verbundenheit rechtlich selbständiger Unternehmen gemäß **Art. 9 Abs. 1** durch die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der **Geschäftsleitung** begründet wird, ist stets zu prüfen, wo sich der Ort der **tatsächlichen** Geschäftsleitung befindet: Art. 9 findet dann **keine** Anwendung, wenn die Beteiligung eines Unternehmens an der Geschäftsleitung des anderen Unternehmens zu dem Ergebnis führt, daß beide Unternehmen nur **eines** Vertragsstaates sind.

104 In diesem Zusammenhang bedürfen folgende **Unternehmensverträge** einer besonderen Prüfung: der **Beherrschungsvertrag** (§ 291 Abs. 1 Satz 1 AktG), bei dem ein Unternehmen seine Leitung einem anderen

Unternehmen unterstellt; der **Geschäftsführungsvertrag** (§ 291 Abs. 1 Satz 2 AktG), bei dem sich ein Unternehmen dem anderen gegenüber verpflichtet, dessen Unternehmen im eigenen Namen oder im Namen eines anderen Unternehmens zu führen; der **Betriebspachtvertrag** (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG): ein Unternehmen pachtet ein anderes Unternehmen und führt dieses im eigenen oder im fremden Namen; der **Betriebsüberlassungsvertrag** (§ 292 Abs. 1 Nr. 3 AktG), bei dem ein Unternehmen an das andere überlassen wird, welches das erstgenannte Unternehmen für eigene Rechnung, jedoch in dessen Namen betreibt; der **echte Betriebsüberlassungsvertrag** (gesetzlich nicht geregelt), bei dem ein Unternehmen ein anderes beauftragt, seinen Betrieb im Namen und für Rechnung des beauftragenden Unternehmens zu führen; der **unechte Betriebsführungsvertrag** (gesetzlich nicht geregelt), mit dem Unterschied zum echten Betriebsführungsvertrag, daß der Betrieb im Namen des Beauftragten, jedoch für Rechnung des beauftragenden Unternehmens geführt wird (vgl. zu den Unternehmensverträgen K. H. Knepper, BB 1982, 2061 ff.).

105 Im Falle der **Organschaft** kann der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung bei der **Organträgerin** liegen, wenn sie nach den tatsächlichen Verhältnissen alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit selber bestimmt (*BFH HFR* 1965, 170, 171 unter Hinweis auf *RFH RStBl.* 1935, 1366; vgl. auch: *BFH BStBl.* 1957, 341). Diese Anforderungen werden in der Entscheidung des *BFH BStBl.* 1970, 759, 760 verschärft: „Die Bejahung der Geschäftsleitung durch den Alleingesellschafter und Organträger setzt voraus, daß dieser den laufenden Geschäftsgang nicht nur beobachtet, kontrolliert und fallweise beeinflusst, sondern ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingegriffen und dauernd die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht selbst getroffen hat“ (Anschluß an *BFH BStBl.* 1968, 695, 697; weiterführend mit Beispielen: J. Schröder aaO 98 f.).

106 Auch die Nichtanerkennung von **Basisgesellschaften** (vgl. die Einleitung Rz. 73) setzt nach der Rechtsprechung voraus, daß die Gesellschafter im Inland die tatsächliche Geschäftsleitung völlig an sich ziehen. Daß lediglich ein gesellschaftlicher Einfluß auf den im Ausland befindlichen Geschäftsführer ausgeübt wird, genügt dafür nicht (*BFH BStBl.* 1976, 401, 403; 1968, 695, 697; J. Schröder, aaO).

107 Der Ort der Leitung kann eine **Betriebstätte** i. S. des Abkommensrechts (vgl. Art. 5 Rz. 51) sein und damit das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates begründen. Wird jedoch an dem betreffenden Ort die **tatsächliche** Geschäftsleitung des **Gesamtunternehmens** im vorstehenden Sinn ausgeübt und ist infolgedessen das Unternehmen dort nach Art. 4 Abs. 1 oder 3 MA „ansässig“, so ist der Ort der Leitung nicht mehr nur Betriebstätte, sondern das „Stammhaus“.

2. Abweichungen

- 108 a) **Keine** dem Art. 4 Abs. 3 MA entsprechende Bestimmung enthalten Art. II *DBA Ägypten*, Art. 10 Abs. 4 *DBA Finnland 1935*, Art. II *DBA Indien*, Art. II *DBA Irland*, Art. 13 *DBA Italien*, Art. 4 *DBA Japan*, Art. II *DBA Kanada 1956*, Art. II *DBA Pakistan*, Art. II Abs. 1 Buchst. g *DBA Sri Lanka (Ceylon) 1962*, Art. II *DBA USA*. Ist eine Gesellschaft nach diesen Abkommen in beiden Vertragsstaaten ansässig, so kann nur das Verständigungsverfahren helfen.
- 109 b) Vom Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung **abweichende Kriterien der vorrangigen Ansässigkeit**: Art. 4 Abs. 3 *DBA Korea* und Art. 4 Abs. 3 *DBA Malaysia* stellen ab auf den Ort der „Geschäftsleitung und Kontrolle“ („management and control“); für Zweifelsfälle sieht das *DBA Korea* Regelung durch Einvernehmen vor. Sie übernehmen damit das in Großbritannien zunächst für die Anknüpfung nach innerstaatlichem Recht entwickelte Kriterium für „residence“, das auch in zahlreiche ältere britische Abkommen – nicht jedoch in das *DBA Großbritannien/Deutschland* – übernommen wurde. Im Steueraus-schluß der OECD haben die Vertreter Großbritanniens vorgetragen, der Begriff stimme mit dem des „effective management“ i. S. des MA überein (MA-Komm. 77 zu Art. 4 Ziff. 23, o. Rz. 91). Das ist jedoch nicht richtig: schon deshalb nicht, weil nach britischem Recht „management and control“ – und somit residence – einer Gesellschaft zugleich in mehreren Staaten gegeben sein können (*Swedish Central Railway Co. Ltd. v. Thompson*, 1925 Tax Cases 342, 370 und ff.) und schon die Tätigkeit einer Minderheit von Vorstandsmitgliedern in dem betreffenden Staat hierfür ausreicht (*Union Corporation Ltd. v. I. R.C.*, 1953, 34 Tax Cases 207, 219, 276). Zu Unrecht meinen daher *Korn/Debatin*, daß die Wendung „place of management and control“ mit der Formulierung „place of effective management“ des MA gleichgesetzt werden könne (*Korn/Debatin Korea* S. 134, *Malaysia* S. 130). Der Begriff ist vielmehr weiter; ist keine eindeutige Entscheidung möglich, so muß die Lösung über das im *DBA Korea* ausdrücklich vorbehaltene **Einvernehmen** (nach dem *DBA Malaysia* im Verständigungsverfahren, Art. 25) gefunden werden.
- 110 Art. 4 Abs. 2 Buchst. c *DBA Indonesien* stellt zwar in Übereinstimmung mit Art. 3 MA auf den Ort der **tatsächlichen Geschäftsleitung** ab; sind die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten jedoch der Ansicht, daß sich in beiden Staaten ein Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, so regeln sie diese Frage im gegenseitigen **Einvernehmen**. Mit der Formulierung der Voraussetzung für die einvernehmliche Regelung kommt zum Ausdruck, daß sich, anders als nach dem MA, der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach diesen Abkommen **in beiden Staaten** befinden kann. Art. 4 Abs. 3 *DBA Neuseeland* sieht ebenfalls eine einvernehmliche Regelung der vorrangigen Ansässigkeit vor, verlangt jedoch die „Berücksichtigung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung, des Ortes, an dem die Person eingetragen

oder auf andere Weise errichtet ist, oder sonstiger maßgebender Faktoren“. Die Art. 4 Abs. 2 *DBA Japan*, Art. 4 Abs. 3 *DBA Kanada 1981*, Art. 4 Abs. 3 *DBA Liberia*, sowie Art. 4 Abs. 3 *DBA Thailand* sehen **nur ein Verständigungsverfahren** zur Bestimmung der vorrangigen Ansässigkeit vor (vgl. zur Bedeutung der Verständigung in diesen Fällen Rz. 84).

- 111 Art. 3 Abs. 5 *DBA Luxemburg* sowie Art. 3 Abs. 5 *DBA Niederlande* stellen auf den **Ort der Leitung** ab; befindet sich dieser in keinem der beiden Vertragsstaaten, so ist der **Ort des Sitzes** maßgebend. Die Abkommen definieren den Ort der Leitung als „Ort, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet“ (so auch Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 des *DBA Frankreich*). Dies ist in der Sprache des MA der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (vgl. Rz. 28). Befindet sich bei **Schiffahrtsunternehmen** der Ort der Leitung an Bord eines Schiffes, so gilt der Heimathafen des Schiffes als Ort der Leitung i. S. der Abkommen mit *Luxemburg* und den *Niederlanden* (s. bei Art. 8 Rz. 56 ff.). Eine ähnliche Regelung enthält Art. 4 Abs. 4 *DBA Belgien* für Unternehmen der See- oder Binnenschifffahrt: hier kommt es für die vorrangige Ansässigkeit auf den Ort an, an dem der „einzige oder hauptsächliche Unternehmer ansässig ist“.
- 112 Art. 4 Abs. 3 *DBA Spanien* stellt übereinstimmend mit dem MA auf den **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** ab; kann dieser nicht bestimmt werden, so gilt die Gesellschaft als in dem Staat ansässig, in dem sie **errichtet** worden ist. Das Abkommen definiert den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens in Art. 3 Abs. 1 Buchst. h als den Ort, an dem sich der **Mittelpunkt der allgemeinen Geschäftsleitung** befindet. Befindet sich dieser an Bord des Schiffes eines Schiffahrtsunternehmens, so entscheidet der **Heimathafen** des Schiffes über die vorrangige Ansässigkeit; ist ein solcher nicht vorhanden, kommt es auf die Ansässigkeit der das Schiff betreibenden Person an.
- 113 Art. 4 *DBA Schweiz* enthält in den Abs. 8 bis 10 eine Sonderregelung für die doppelte Ansässigkeit von **Gesellschaften** (s. dazu Vor Art. 6 bis 22 MA Rz. 18). Über einige Vorrangregeln in Sondervorschriften über die Ansässigkeit von **Personengesellschaften** s. bereits o. Rz. 45.
- 114 **c) Abweichungen vom Begriff „andere als eine natürliche Person“:**
 „Juristische Person“: *DBA Dänemark* Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 c; *Finnland 1935* Art. 10 Abs. 4; *Jamaika* Art. 4 Abs. 3; *Luxemburg* Art. 3 Abs. 5; *Niederlande* Art. 3 Abs. 5; *Norwegen* Art. 2 Abs. 1 c; *Österreich* Art. 1 Abs. 3; *Schweden* Art. 3 Abs. 1 c; *Südafrika* Art. 3 Abs. 1 g, dd.
- 115 „Juristische Person, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach den für sie maßgebenden innerstaatlichen Gesetzen keine juristische Person sind“: *DBA Frankreich* Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 c; *Großbritannien* Art. II Abs. 1 a (i) (iii); *Südafrika* Art. 3 Abs. 1 g, dd.

- 116 „Gesellschaft“: *DBA Belgien* Art. 4 Abs. 1; *Israel* Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 c Satz 1; *Sambia* Art. 4 Abs. 3; *Schweiz* Art. 4 Abs. 8.
- 117 „Gesellschaft, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach den für sie maßgebenden innerstaatlichen Gesetzen keine juristischen Personen sind“: *DBA Griechenland* Art. II Abs. 2 Nr. 4 c; „Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die keine Gesellschaften im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 sind“: *DBA Israel* Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 c Satz 2.
- 118 „Gesellschaft, Gesellschafter einer Personengesellschaft“: *DBA Spanien* Art. 4 Abs. 3; „Gesellschafter einer Personengesellschaft“: *DBA Portugal* Art. 4 Abs. 4; „Personengesellschaft“: *DBA Island* Art. 4 Abs. 4.

Artikel 9: Verbundene Unternehmen

MA-Text 1963

Art. 9 Verbundene Unternehmen

Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

MA-Text 1977

Art. 9 Verbundene Unternehmen

1. Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

2. Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt

MA-Text 1963

MA-Text 1977

es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

Inhalt

	Rz.
A. Zu Absatz 1	
I. MA-Kommentar	1
II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2.	2
III. Erläuterungen	3–51
1. Normalfassung entsprechend MA.	3–43
a) Grundzüge	3
b) Geschichtliche Entwicklung	4
c) Verhältnis zu den Verteilungsnormen	5
d) Abgrenzung	6
e) Verhältnis der Abkommensvorschriften zum innerstaatlichen Recht	11
f) Berichtigungsvoraussetzungen	14–43
aa) Verbundene Unternehmen	15–22
bb) Fremdvergleich	23–37
cc) Gewinnänderung	38–41
dd) Zurechnung und Besteuerung	42, 43
2. Abweichungen	44–51
a) Berichtigungssubjekte	44
b) Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung	45
c) Beteiligung dritter Personen an beiden Unternehmen	46
d) Gegenstand der Beteiligung	47, 48
e) Kaufmännische oder finanzielle Beziehungen	49
f) Bindung an vereinbarte und auferlegte Bedingungen	50
g) Gewinnberichtigung und entsprechende Besteuerung	51

	Rz.
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar 1977	52-58
II. Abkommensübersicht	59
III. Erläuterungen	60-77
1. Normalfassung entsprechend MA	60-76
a) Grundzüge	60
b) Abgrenzung	61, 62
c) Regelung	63
d) Anknüpfungspunkt	64
e) Einigung der Vertragsstaaten	65, 66
f) Rechtsgrundlagen der Einigung	67, 68
g) Verfahrensrechtliche Grundlagen der Einigung	69-71
h) Durchführung der Gegenberichtigung	72-74
i) Die sekundäre Berichtigung	75, 76
2. Abweichungen	77, 78

Literatur: *R. Bohle*, Die Besteuerung inländischer Niederlassungen ausländischer Unternehmen bei Vorliegen von Doppelbesteuerungsverträgen, Diss. Köln 1961; *W. Bergsteiner*, Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968; *J. Strobl/K. Zirkel*, Zum Problem des „angemessenen“ Verrechnungspreises in internationalen Konzernen in steuerlicher Sicht, AWD 1968, 463 ff.; *H. Debatin*, Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland, CDFI LIVa 1969, I 1 ff.; *K. Brezing*, Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung aufgrund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuW 1970, 275 ff.; *H. Kormann*, Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1970; *G. Bähr*, Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971; *J. Strobl*, Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen, CDFI LVIIb 1971, II 1 ff.; *T. Menck*, Die Besteuerung internationaler Konzerne, DStZ A 1972, 65 ff.; *C. Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, Köln-Marienburg 1973; *K. H. Baranowski*, Internationale Verflechtungen, in: Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Heidelberg 1974, 5 ff.; *K. Vogel*, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, 193 ff.; *K. Brezing*, Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht, das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage bei in- und ausländischen Beteiligungen, Köln 1975; *H. Debatin*, Gewinnberichtigungen bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland, RIW/AWD 1975, 596 ff.; *V. Kluge*, Zur unmittelbaren Anwendung von DBA-Vorschriften bei Gewinnermittlung, StuW 1975, 294 ff.; *W. Ritter*, Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen „arm's-length“-Transaktionen verbundener Unternehmen, CDFI LXb 1975, I 1 ff.; *A. Rädler*, Die Besteuerung ausländischer Niederlassungen in der Bundesrepublik, ZGR 1976, 124 ff.; *T. Menck*, Procedural Aspects of Intercompany Pricing in Germany, in: International Taxation and Transfer Pricing, Corporate Law Institute, Fordham University, School of Law 1976; *E. Strobl*, Die Gewinnabgrenzung bei international verflochtenen Unternehmen in der Europäischen Gemeinschaft, Diss. München 1975; *W. Kumpf*, Ermittlung steuerlicher Entgelte zur Verrechnung des internen Leistungsverkehrs internationaler Konzerne, Möglichkeiten zur Präzisierung

rung des dealing-at-arm's-length-Prinzips unter besonderer Berücksichtigung der Richtlinien zu Section 482 IRC und des Meinungsstandes im deutschen Steuerrecht, Diss. Mannheim 1976; *H. P. Reuter*, Deutsche Unternehmer mit Auslandsinteressen in steuerlicher Sicht, AG 1976, 141 ff.; *H. Krüger*, Steuerökonomische Analyse der Verrechnungspreise internationaler Unternehmen, Berlin 1978; *C. T. Ebenroth*, Die verdeckten Vermögenszuwendungen im Transnationalen Unternehmen – ein Beitrag zum Schutz von Fiskal-, Aktionärs-, Gläubiger- und Arbeitnehmerinteressen im Transnationalen Unternehmen –, Bielefeld 1979; *G. F. Mathewson/G. D. Quirin*, Fiscal Transfer Pricing in Multinational Corporations, Toronto 1979; *dox*, Nochmals: Internationale Gewinnberichtigung bei Unterkapitalisierung, FR 1979, 62 ff.; *V. Schneider*, Die Gewinnverwendung der Tochtergesellschaften von multinationalen Unternehmen, Frankfurt/Main 1980; *J. Strobl*, Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 1980, 407 ff.; *H. Becker*, Die OECD-Leitlinie zur Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen – Eine kritische Stellungnahme, FR 1980, 478 ff.; *Institut der Wirtschaftsprüfer*, Zum OECD-Bericht über die Verrechnungspreise bei multinationalen Unternehmen, DB 1980, 2453 ff.; *K. H. Baranowski*, Deutsche Verwaltungsgrundsätze für Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, IWB F. 2 Umschau und Vorschau, 357 ff.; *Bundessteuerberaterkammer*, Stellungnahme zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DStR, Beihefter zu Heft 24 vom 15. 12. 1981; *B. Reimann*, Der Zinsort bei Darlehensverhältnissen über die Grenze unter Berücksichtigung des Entwurfs der deutschen „Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen“, BB 1981, 1145 ff.; *DIHT*, Unveröffentlichte Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen vom 18. 12. 1981; *N. Boidman*, Working with the Rules on Technology Transfers, TPIR 1981, 3 ff.; *M. Güntel*, Das steuerliche Rückwirkungsverbot bei verbundenen Unternehmen, BB 1981, 1084 ff.; *S. Schröder*, Grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen im Außensteuerrecht, StBp 1981, 6 ff.; *Ullmann-Czubak*, US-Richtlinien zur steuerlichen Beurteilung von Gesellschaftsdarlehen als Eigen- oder Fremdkapital, RIW/AWD 1981, 165 ff.; *o. Verf.*, Economic Principles Involved in IRC 482 Cases, Intertax 1981, 350 ff.; *UK-Inland Revenue*, The Transfer Pricing of Multinational Enterprises, Intertax 1981, 301 ff.; *G. Maisto*, Tax Treatment of Intercompany Pricing in Italy, BIFD 1981, 275 ff.; *Flick/Wassermeyer/Becker*, Kommentar zum Außensteuergesetz, Loseblatt Stand: Okt. 81; *IRS*, IRS could better protect US Tax Interests in Determining the Income of Multinational Corporations, Comptroller General's Report to the House Committee on Ways and Means Washington, D. C., September 30, 1981, Intertax 1982, 5 ff.; *M. Lehner*, Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages – Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, München 1982; *R. Pöllath/A. Rädler*, Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen ohne Rücksicht auf Abkommensrecht? – Bemerkungen zur Auslegung des Art. 9 OECD-MA in der deutschen Diskussion zur Einführung eines § 8a KStG, DB 1982, 561 ff., 617 ff.

A. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

- 1 **[Grundsatz]** Dieser Artikel befaßt sich mit verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle); er sieht vor, daß in diesen Fällen die Steuerbehörden eines Vertragsstaates zur Steuerermittlung die Bücher des Unternehmens berichtigen dürfen, wenn diese wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen die tatsächlich in diesem Staat entstandenen steuerlichen Gewinne nicht ausweisen. Eine Berichtigung ist unter diesen Umständen gerechtfertigt, so daß der Artikel keiner besonderen Erläuterung bedarf. Zu erwähnen wäre, daß der Artikel nur anzuwenden ist, wenn zwischen den beiden Unternehmen besondere Bedingungen vereinbart oder auferlegt worden sind. Eine Berichtigung der Bücher verbundener Unternehmen ist aber nicht zulässig, wenn die Geschäfte zwischen diesen Unternehmen unter den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt worden sind.

MA-Kommentar 1977

1. **[Grundsatz]** Dieser Artikel befaßt sich mit verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle); Absatz 1 sieht vor, daß in diesen Fällen die Steuerbehörden eines Vertragsstaats zur Steuerermittlung die Bücher des Unternehmens berichtigen dürfen, wenn diese wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen die tatsächlich in diesem Staat entstandenen steuerlichen Gewinne nicht ausweisen. Eine Berichtigung ist unter diesen Umständen gerechtfertigt, so daß dieser Absatz keiner besonderen Erläuterung bedarf. Zu erwähnen wäre, daß der Absatz nur anzuwenden ist, wenn zwischen den beiden Unternehmen besondere Bedingungen vereinbart oder auferlegt worden sind. Eine Berichtigung der Bücher verbundener Unternehmen ist aber nicht zulässig, wenn die Geschäfte zwischen diesen Unternehmen unter den Bedingungen des freien Marktes (arm's-length-Prinzip) abgewickelt worden sind.

Ziff. 2 s. zu Abs. 2 Rz. 52

II. Abkommensübersicht

DBA	MA-Regelung: Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung eines Unternehmens/derselben Personen	Rz.	MA-Regelung: Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital des/der Unternehmen	Rz.
Ägypten	Art. IV Abs. 1 a/1 b	15 ff.	Geschäftsführung, Leitung, Kapital	47
Argentinien	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA 63/77	19 ff.
Australien	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA 63/77	19 ff.
Belgien	Art. 9	15 ff.	... Finanzierung	47
Brasilien	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA 63	19 ff.
Ceylon s. Sri Lanka				
Dänemark	Art. 5 Abs. 1/2: „vermöge der Beteiligung“	15 ff.; 45	Geschäftsführung oder fin. Aufbau (Abs. 1) Vermögen (Abs. 2)	47
Elfenbeinküste	Art. 9 Abs. 1/2	15 ff.	≈ MA 63/77	19 ff.
Finnland 1935				
Finnland 1979	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA 63/77	19 ff.
Frankreich	Art. 5 Halbs. 1/2	15 ff.	Geschäftsführung oder fin. Aufbau	47
Griechenland	Art. IV Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA 63/77	19 ff.
Großbritannien	Art. IV Buchst. a/b	15 ff.; 44	Geschäftsführung	47
Indien	Art. IV Tätigkeit von Geschäftspersonen zw. Personen	15 ff.; 44, 46, 48	Gestaltung von Geschäftsbeziehungen	47
Indonesien	Art. 8 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Iran	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Irland	Art. IV Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Island	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Israel	Art. 5 Abs. 1 a/b	15 ff.	Geschäftsführung ...	47
Italien				
Jamaika	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Japan	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Kanada 1956	Art. IV Buchst. a/b	15 ff.; 44	Geschäftsführung ...	47
Kanada 1981	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Kenia	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Korea	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Liberia	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Luxemburg	Art. 6 Abs. 1/2: „vermöge der Beteiligung“	15 ff.; 45	Geschäftsführung oder fin. Aufbau (Abs. 1) Vermögen (Abs. 2)	47
Malaysia	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Malta	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Marokko	Art. 9 Abs. 1/2	15 ff.	... Finanzierung	47
Mauritius	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Neuseeland	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Niederlande	Art. 6 Abs. 1/2: „vermöge der Beteiligung“	15 ff.; 45	Geschäftsführung oder fin. Aufbau (Abs. 1) Vermögen (Abs. 2)	47
Norwegen	Art. 5 Abs. 1/2	15 ff.	Geschäftsführung oder fin. Aufbau (Abs. 1) Vermögen (Abs. 2)	47
Österreich	Art. 5 Abs. 1/2	15 ff.; 44 ff.	Geschäftsführung oder fin. Aufbau (Abs. 1), Vermögen (Abs. 2)	47
Pakistan	Art. IV Buchst. a/b	15 ff.; 44	Geschäftsführung, Leitung, Kapital	47

zu Absatz 1 und 2

MA-Regelung: Bindung in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen	Rz.	MA-Regelung: Gewinnberichtigung und Zurechnung nach dem „arm's-length“-Prinzip	MA-Regelung 1977: Gegenberichtigung (Abs. 2)	Rz.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.; 50	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49,	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 fff.; 42; 51; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
—	—	—	—	78
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
enge Verbindung zw. Personen	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 32; 60 ff.
Besteuerung des angemessenen Gewinns	46, 49 f.	Besteuerung des angemessenen Gewinns	—	38 fff.; 42; 51; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
—	—	—	—	78
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 fff.; 42; 51; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 fff.; 42; 51; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 fff.; 42; 51; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 fff.; 42; 51 ff.; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 fff.; 42; 60 ff.

DBA	MA-Regelung: Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung eines Unternehmens/derselben Personen	Rz.	MA-Regelung: Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital des/der Unternehmen	Rz.
Polen	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Portugal	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Rumänien	—	—	—	—
Sambia	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Schweden	Art. 6 Abs. 1/2: „vermöge der Beteiligung“	15 ff.; 45	Geschäftsführung oder fin. Struktur	47
Schweiz	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Singapur	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Spanien	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
<i>Sri Lanka (Ceylon) 1962</i>	<i>Art. IV Buchst. a/b</i>	<i>15 ff.</i>	<i>Geschäftsleitung, Kapital</i>	<i>47</i>
Sri Lanka 1979	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Südafrika	Art. 5 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Thailand	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Trinidad und Tobago	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Tschechoslowakei	Art. 9 Abs. 1 a/1 b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Tunesien	Art. 9 Abs. 1 a/1 b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
Ungarn	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.
USA	Art. IV: „vermöge der Beteiligung“	15 ff.; 45 f.	Geschäftsführung oder fin. Aufbau	47
USSR	—	—	—	—
Zypern	Art. 9 Buchst. a/b	15 ff.	≈ MA	19 ff.

MA-Regelung: Bindung in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen	Rz.	MA-Regelung: Gewinnberichtigung und Zurechnung nach dem „arm's-length“-Prinzip	MA-Regelung 1977: Gegenberichtigung (Abs. 2)	Rz.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
—	—	—	—	78
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49,	statt Gewinne „Einkünfte“	—	38 ff.; 42; 51; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
≈ MA	23 ff.	≈ MA	≈ MA 77	38 ff.; 42; 60 ff.; 77
≈ MA	23 ff.	≈ MA	≈ MA 77	38 ff.; 42; 60 ff.; 77
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
wirtschaftliche oder fin. Beziehungen	49	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.
—	—	—	—	78
≈ MA	23 ff.	≈ MA	—	38 ff.; 42; 60 ff.

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 3 a) **Grundzüge:** Gewinne, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats erzielt, besteuert grundsätzlich nur der Vertragsstaat, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat (Art. 7 Abs. 1). Er ermittelt die Gewinne nach den allgemeinen Regeln seines innerstaatlichen Rechts (s. o. zu Art. 7 Rz. 52ff.). Art. 9 Abs. 1 gestattet es ihm, Gewinne eines inländischen Unternehmens, das mit einem ausländischen Unternehmen **verbunden** ist, abweichend von diesen allgemeinen Regeln zu **berichtigen**, soweit der Unternehmensgewinn durch (Geschäfts-)Bedingungen beeinträchtigt wurde, die zwischen unabhängigen Unternehmen nicht üblich sind. Art. 9 gestattet derartige Berichtigungen jedoch **nur** nach den Grundsätzen des **Dritt- oder Fremdvergleiches** (sog. „dealing-at-arm's-length-Prinzip“). Ob der Vertragsstaat von dieser abkommensrechtlichen Befugnis Gebrauch machen kann, bestimmt sich nach seinem innerstaatlichen Recht: also danach, ob dieses Vorschriften enthält, die es gestatten, bei der Gewinnermittlung unübliche Bedingungen zwischen verbundenen Unternehmen fiktiv durch die üblichen zu ersetzen. Art. 9 schafft seinerseits **keine Rechtsgrundlage** für solche Berichtigungen. Seine Wirkung besteht nur darin, das innerstaatliche Recht zu beschränken, soweit dieses Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vorsieht, die über den nach den Grundsätzen des Drittvergleichs zulässigen Umfang hinausgehen. Eine Steuerumgehungsabsicht des Unternehmens setzt Art. 9 dabei nicht voraus.

4 b) Geschichtliche Entwicklung

Literatur: M. B. Carroll, *L'imposition des entreprises étrangères et nationales* (Vol. IV), *Méthodes de ventilation des revenus imposables*, Société des nations, Genf 1933, C 425 (b). M. 217 (b). 1933 II. A., 120ff.; R. Pöllath/A. Rädler, DB 1980 Beilage Nr. 8 zu Heft 21, 20.

Die ersten Völkerbundsentwürfe von 1927 (s. die Einleitung Rz. 11) betrachteten die Tochtergesellschaft noch als Betriebstätte der Muttergesellschaft; sie bedurften daher keiner dem Art. 9 entsprechenden Vorschrift. Erst als durch die Vorläufer des heutigen Art. 5 Abs. 7 die Tochtergesellschaften aus dem Betriebstättenbegriff herausgenommen wurden, mußte für Sachverhalte, auf die Art. 7 keine Anwendung findet, der Grundsatz des Drittvergleichs in einer gesonderten Vorschrift normiert werden. Eine mit Art. 9 Abs. 1 inhaltlich fast übereinstimmende Regelung findet sich bereits in Art. 6 des in den Jahren 1935 und 1936 entwickelten Völkerbundmusters für einen Vertrag über die zwischenstaatliche steuerliche Aufteilung des Einkommens und des Vermögens von Gewerbebetrieben. Dieser Artikel wurde unverändert in die Musterabkommen von Mexiko (1943) und London (1946) jeweils als Art. VII übernommen. In allen Fassungen beschränkt sich die dama-

lige Regelung jedoch auf den Gewinnanteil, der von einem inländischen Unternehmen auf eines im anderen Vertragsstaat verlagert wurde; die Parallele zur Regelung der Besteuerung inländischer Betriebstätten in ihrem Verhältnis zum Stammhaus im anderen Vertragsstaat, mit dem sich das Vertragsmuster des Völkerbundes von 1935/36 in erster Linie befaßte, wird dadurch deutlich. Demgegenüber gilt Art. 9 Abs. 1 nach seinem Wortlaut auch für Gewinnverlagerungen auf drittstaatliche Unternehmen.

- 5 c) **Verhältnis zu den Verteilungsnormen:** Sowohl nach Art. 7 als auch nach Art. 9 soll der Unternehmensgewinn in dem Staat besteuert werden, in dem er **wirtschaftlich entstanden** ist. Dies kann nach Art. 7 der Sitzstaat des Unternehmens oder der Betriebstättenstaat sein; nach Art. 9 soll es der Sitzstaat des Unternehmens sein, dessen Gewinn verkürzt wurde. Art. 7 i. V. m. Art. 23 dient der Vermeidung der Doppelbesteuerung desselben Steuerpflichtigen im (Wohn-)Sitzstaat und im Quellenstaat. Art. 9 unterscheidet sich von Art. 7 und den anderen Verteilungsnormen des Abkommens dadurch, daß er das Verhältnis **zweier** Sitzstaaten und die Besteuerung rechtlich selbständiger Steuerpflichtiger jeweils in ihrem Sitzstaat regelt. In der Sache besteht jedoch mit den typischen Verteilungsnormen insofern ein enger Zusammenhang, als Art. 9 die Frage betrifft, ob ein Gewinnanteil, der im ausländischen Vertragsstaat besteuert wurde (oder dort möglicherweise besteuert wird), gleichwohl einem inländischen Unternehmen zugerechnet und bei diesem besteuert werden darf. Art. 9 soll also eine **wirtschaftliche Doppelbesteuerung** (s. die Einleitung Rz. 2) verhindern.
- 6 d) **Abgrenzung:** Art. 11 Abs. 6 und Art. 12 Abs. 4 beschränken die Verteilungsnormen für Zinsen (Art. 11) und Lizenzgebühren (Art. 12) jeweils auf denjenigen Betrag, der nicht aufgrund **besonderer Beziehungen** zwischen Schuldner und Nutzungsberechtigtem oder zwischen beiden und einem Dritten überhöht ist (Art. 11 Abs. 6, Art. 12 Abs. 4). Beide Vorschriften sind **Spezialregelungen**, die dem Art. 9 vorgehen. Der Begriff „besondere Beziehungen“ ist weiter als die Merkmale, die nach Art. 9 Abs. 1 eine Unternehmensverbindung begründen (s. u. Rz. 20). Beide Vorschriften gelten jedoch nur für **überhöhte** Zinsen oder Lizenzgebühren; die Berichtigung eines zu niedrigen Zinses oder einer zu niedrigen Lizenzgebühr ist daher nur unter der Voraussetzung des Art. 9 zulässig (s. zu Art. 11 Rz. 108; Art. 12 Rz. 87f.).
- 7 Das **Gleichbehandlungsgebot** des Art. 24 gilt auch für verbundene Unternehmen (Art. 24 Abs. 2 Buchst. b; s. dort Rz. 52). Art. 24 Abs. 5 gewährleistet die Gleichbehandlung der Abzugsfähigkeit von Zinsen, Lizenzgebühren und anderen Entgelten, die an Personen im anderen Vertragsstaat gezahlt werden, mit entsprechenden Zahlungen an Personen im Sitzstaat des Unternehmens, ebenso die Abzugsfähigkeit von Schulden bei der Ermittlung des Vermögens. Der Einleitungssatz des Abs. 5: „Sofern nicht Art. 9 Abs. 1 . . . anzuwenden ist . . .“ bezieht sich nur auf den **Anwendungsbereich** des Art. 9: wie schon dargestellt (s. o. Rz. 3 und u. Rz. 12), ist Rechtsgrundlage der Berichtigung ebenso

wie der Abzugsfähigkeit des Entgelts allein das innerstaatliche Recht. Art. 24 Abs. 6 verbietet die Ungleichbehandlung (ungleiche Besteuerung oder damit zusammenhängende Belastung) eines von einem Unternehmen des anderen Vertragsstaats beherrschten Inlandsunternehmens gegenüber einem inländisch beherrschten. Gewinnberichtigungen bei Unternehmen, die durch ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats beherrscht werden, sind also doppelt begrenzt: einmal durch den Maßstab des Drittvergleichs nach Art. 9, innerhalb dieser Grenze durch etwaige engere Berichtigungsvorschriften gegenüber inländisch beherrschten Unternehmen (zu Art. 24 Abs. 6: J. D. B. Oliver BTR 1977, 148; G. Maisto BIFD 1981, 276 betr. Italien).

- 8 Das **Verständigungsverfahren** nach Art. 25 kann eine Gewinnberichtigung zum Gegenstand haben. Art. 25 enthält aber keine materiell-rechtliche Ermächtigung zur Vornahme einer Berichtigung oder zur Änderung des nach innerstaatlichem Recht ermittelten Berichtigungsbetrags (Art. 25 Rz. 59 ff.).

9 Innerstaatliche Gewinnberichtigungsvorschriften

Literatur: H. Flick, M. Görl, R. Baconnier in: K. Vogel/M. J. Ellis u. a., Steuer-oasen und Außensteuergesetze, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 3, m. w. N. auf S. 29; D. A. Ward, J.-C. Goldsmith, H. Flick, Y. Ishiyama, M. J. Ellis, W. Ryser, J. F. Avery Jones, M. J. Langer in: J. C. L. Huiskamp (Hrsg.), Recourse to Tax Havens, Use and Abuse, IFA Congress Seminar Series, Heft 5.

- 10 Das **innerstaatliche** Recht der meisten Staaten sieht die Möglichkeit von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen oder einander nahestehenden Personen bei im einzelnen unterschiedlichen Voraussetzungen vor: für das Recht der Bundesrepublik Deutschland sind dies im wesentlichen § 1 AStG, die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen und die Vorschriften der Abgabenordnung über Treuhand und Steuerumgehung. Neuerdings: „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)“, s. BStBl. 1983, 218 (s. Rz. 29, 35 f.). Eine Berichtigungsvorschrift für den Bereich des Zollrechts enthält Art. I Nr. 1 der Brüsseler Zollwert-Konvention vom 15. 12. 1950, die am 28. 7. 1953 in Kraft getreten und durch §§ 29 und 30 ZG sowie durch § 1 ZWVO unmittelbar anwendbares Recht geworden ist. „Normalpreis“ ist hiernach der Marktpreis; auch im Zollrecht wird also auf einen Drittvergleich abgestellt. Dennoch soll nach der Rechtsprechung der „normale Preis“ i. S. des Wertzollrechts nicht ohne weiteres dem Preis gleichzusetzen sein, der für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung maßgebend ist (BFH BStBl 1967, 495, 497; Hof Amsterdam BNB 1971/205, Rdnr. 431/1969; übereinstimmend auch der OECD-Transferpreisbericht Nr. 29. Das ist wenig einleuchtend; s. gegen diese Rechtsprechung H. Becker in Flick/Wassermeyer/Becker § 1 AStG Anm. 57–64 m. w. N.); zur Problematik der Zollwertermittlung bei verbundenen Unternehmen s. E. Dittmar ZFZ 1981, 290 ff.).

- 11 **e) Verhältnis der Abkommensvorschriften zum innerstaatlichen Recht:** Auch für die Art. 9 MA entsprechenden Abkommensvorschriften gilt, daß die DBA kein innerstaatliches Recht begründen, sondern es nur beschränken (vgl. die Einleitung Rz. 25). Daraus folgt zunächst, daß Art. 9 für sich allein keine selbständige Rechtsgrundlage für eine Erhöhung der Einkünfte sein kann (*BFH BStBl 1981, 517; DBA Frankreich*; übereinstimmend *H. Becker aaO § 1 AStG Anm. 16, 24; K. Brezing FR 1973, 488 ff.; A. Heining FR 1978, 582; R. Pöllath/A. J. Rädler DB 1982, 562 m. w. N.*; dagegen: *K. H. Baranowski, Anwendung des Außensteuergesetzes 7; Ch. Bellstedt, Besteuerung 431; T. Menck DStZA 1972, 68*).
- 12 Als Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen kommen somit nur die Vorschriften des **innerstaatlichen Rechts** in Betracht. Daraus ergeben sich zwei Folgerungen: fehlen innerstaatliche Berichtigungsvorschriften, so gibt es keine Möglichkeit zur Gewinnberichtigung (abweichend hat die Finanzverwaltung Gewinnberichtigungen offenbar schon allein auf die abkommensrechtliche Berichtigungsvorschrift gestützt, vgl. *R. Pöllath/A. J. Rädler aaO 562*); gibt es innerstaatliche Berichtigungsvorschriften, so stellt sich die Frage, welche Auswirkungen die dem Art. 9 entsprechenden DBA-Normen auf dieses innerstaatliche Recht haben. Die deutsche **Finanzverwaltung** folgt der von *H. Debatin* begründeten Ansicht, daß mit der sog. „arm's-length“-Klausel der „normale“ Regelungsrahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens überschritten werde, weil es um die Besteuerung eines selbständigen Unternehmens in seinem Sitzland gehe; hier sähen die Abkommen keine Begrenzung vor (*DStZA 1971, 388; DB 1972, 2032; DStZA 1972, 276*). Dementsprechend wird in Tz. 1. 14. des Einführungsschreibens zum AStG ausgeführt: „Dem Sinn und Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen entspricht es nicht, Berichtigungen von Einkünften, die sachlich geboten sind, für bestimmte Fälle zu verbieten“ (wörtlich wiederholt in Tz. 1.2.1. der Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, vgl. o. Rz. 10). Dem folgt auch *E. Weber*: „Die DBA-Gewinnberichtigungsbestimmung enthält keine übernationale Gewinnermittlungsnorm. Sie schränkt daher auch nicht die nationalen Ermittlungsvorschriften ein“ (*E. Weber Institut FSt. Brief 204, 14 unter Berufung auf: dox FR 1980, 353; weitere Nachweise zu dieser Auffassung bei M. Lehner aaO 36*). Wäre diese Auffassung richtig, so wären Art. 9 MA und die ihm entsprechenden Abkommensvorschriften überflüssig. Sie wären weder Rechtsgrundlage für Gewinnberichtigungen noch hätten sie einen Einfluß auf das innerstaatliche Recht. Die Gewinnberichtigungsklauseln der Abkommen erhalten nur dann einen Sinn, wenn man ihnen die gleiche Bedeutung beilegt, wie DBA-Normen allgemein: das innerstaatliche Recht zu **beschränken**. Daß der Unternehmensgewinn nur in dem Staat besteuert wird, in dem er wirtschaftlich entstanden ist (o. Rz. 5), wird nur dann gewährleistet, wenn **beide** Abkommenspartner unter den Voraussetzungen

des Art. 9 an einen **verbindlichen Berichtigungsmaßstab** gebunden sind.

- 13 Das Wort „dürfen“ in Art. 9 Abs. 1 ist also im Sinne von „**dürfen nur**“ zu verstehen. Dies ergibt sich sowohl aus dem Abkommenszusammenhang insgesamt („weiterer Zusammenhang“) als auch aus dem **engeren Zusammenhang** zwischen Art. 7 und 9 MA (zur Auslegung aus dem engeren Zusammenhang: *M. Lehner* aaO 76). Art. 7 ebenso wie Art. 9 enthalten Regeln für die Ermittlung des zuzurechnenden Gewinns: Art. 7 für die Betriebsstätte, Art. 9 für das verbundene Unternehmen (MA-Komm. 77 zu Art. 7 Ziff. 1; s. auch o. Rz. 4, wonach die Trennung der beiden Vorschriften erst erforderlich wurde, als die rechtlich selbständige Tochtergesellschaft aus dem Betriebsstättenbegriff herausgenommen wurde; dazu: *R. Pöllath/A. J. Rädler* aaO 564). Beide Vorschriften bedienen sich zur Gewinnabgrenzung des **Fremdvergleichs**; in Art. 7 wird hierzu die rechtliche Selbständigkeit der Betriebsstätte gegenüber dem Stammhaus (in gewissen Grenzen, s. bei Art. 7 Rz. 58 ff.), in Art. 9 die Unabhängigkeit der rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft fingiert (Näheres u. Rz. 23 ff.). Daß dies im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte verbindlich sein solle, im Verhältnis zweier verbundener Unternehmen jedoch nicht, kann nicht überzeugen. Art. 9 soll die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermeiden. Dies kann nur geschehen, wenn man die Gewinnabgrenzung **einer für beide Vertragsstaaten verbindlichen Regelung** unterstellt. Auch daß der Grundsatz des Drittvergleichs in Art. 9 weniger ausformuliert ist als in Art. 7, kann nicht gegen die Verbindlichkeit des Art. 9 angeführt werden (vgl. auch MA-Komm. 63 und 77 zu Art. 9 Zif. 1, s. o. Rz. 1: „Eine Berichtigung ... ist aber nicht zulässig, wenn die Geschäfte ... unter den Bedingungen des freien Marktes ... abgewickelt worden sind“.). Art. 9 ist nicht weniger bestimmt als § 1 AStG, an dessen unmittelbarer Anwendbarkeit kein Zweifel besteht (vergl. *M. Lehner* aaO 39 ff.). Selbstverständlich gilt Art. 9 aber nur für die Steuern, auf die das jeweilige Abkommen anwendbar ist. Der in verschiedenen Einzelstaaten der USA eingeführten Besteuerung von Konzernunternehmen nach dem Gesamtgewinn des Konzerns (sog. „**unitary-taxation**“) steht daher Art. IV DBA USA nicht entgegen, ihre Zulässigkeit ist allein eine Frage des innerstaatlichen Rechts der USA (s. dazu einstweilen *ASARCO Inc. v. Idaho State Commissioner* 102 S.Ct. 3103 (1982); *F. W. Woolworth Co. v. Taxation and Revenue Department*, 102 S.Ct. 3128 (1982); dazu *W. Hellerstein* NTJ 1982, 414 ff.).
- 14 f) **Art. 9 Abs. 1** gestattet Gewinnberichtigungen nach den Grundsätzen des innerstaatlichen Rechts, wenn
- ein Unternehmen des einen Vertragsstaats und ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats **verbundene Unternehmen** sind,
 - die Unternehmen in ihren **kaufmännischen** oder **finanziellen** Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte **Bedingungen** gebunden sind, abweichend von denen, die **unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden**,

- eines der beiden Unternehmen **ohne diese Bedingungen (höhere) Gewinne erzielt hätte.**

Sind diese Voraussetzungen gegeben, so **dürfen** die von dem Unternehmen wegen der besonderen Bedingungen nicht erzielten Gewinne den Gewinnen dieses Unternehmens **zugerechnet und entsprechend besteuert werden.**

Der englische Text des Art. 9 Abs. 1 MA 1977 stimmt vollständig mit Art. 9 MA 1963 überein. Der französische und der deutsche Text wurden in sprachlicher Hinsicht geringfügig verbessert.

- 15 aa) Bei dem Unternehmen des einen Vertragsstaats und dem Unternehmen des anderen Vertragsstaats handelt es sich um **verbundene Unternehmen**, wenn
- ein Unternehmen **unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital** des anderen Unternehmens **beteiligt ist** (Abs. 1 Buchst. a) oder wenn
 - **dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital** beider Unternehmen **beteiligt sind** (Abs. 1 Buchst. b).
- 16 Art. 9 regelt **nur Gewinnberichtigungen zwischen Unternehmen.** „Unternehmen eines Vertragsstaats“ ist nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. c MA „ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“ (s. zu Art. 3 Rz. 32 ff.). Zum Begriff „Unternehmen“ s. auch zu Art. 7 Rz. 21 ff., zum Begriff „Person“ Art. 3 Rz. 14 ff.; zur Ansässigkeit i. S. des Abkommens Art. 4 Rz. 9 ff.). An der Voraussetzung, daß Unternehmen aus beiden Vertragsstaaten an der Geschäftsbeziehung beteiligt sein müssen, fehlt es, wenn der Ort der **tatsächlichen Geschäftsleitung** des ausländischen Unternehmens im Inland liegt (vgl. zu Art. 4 Rz. 99, 102 f.). Demgegenüber können im Rahmen der zweiten Tatbestandsalternative des Art. 9 (Buchst. b) auch Personen, die selber kein Unternehmen betreiben oder die in keinem, demselben oder zugleich in beiden Vertragsstaaten ansässig sind, eine Verbundenheit i. S. des Art. 9 zwischen zwei Unternehmen begründen, z. B. dadurch, daß sie die Unternehmen einheitlich leiten. Auf die Rechtsform, in der das Unternehmen betrieben wird, kommt es nicht an. Art. 9 ist jedoch nicht anzuwenden, wenn ein oder beide Partner der Geschäftsbeziehung **kein Unternehmen** betreiben oder wenn diese Einkünfte bei ihnen nicht Unternehmenseinkünfte sind.
- 17 Zu den Unternehmensgewinnen gehören allerdings, wie sich aus Art. 7 Abs. 7 MA ergibt, auch diejenigen Einkünfte im Rahmen des Unternehmens, „die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden“, so insbesondere Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren (Art. 10 bis 12), wenn die zugrundeliegenden Rechte zum unternehmerischen Betriebsvermögen gehören. Für diese Einkünfte gelten zwar besondere Verteilungsnormen; sie „gehören“ aber „zu den Gewinnen“ (Art. 7 Abs. 7) und können daher, soweit nicht Sondervorschriften vorgehen (s. o. Rz. 6), nur unter den Voraussetzungen des Art. 9 berichtigt werden. Für Einkünfte außerhalb eines Unternehmens be-

stimmt sich dagegen die Berichtigungsmöglichkeit allein nach der jeweiligen Verteilungsnorm. Der Grundsatz des Drittvergleichs nach Art. 9 kann hier allenfalls zu deren Auslegung mit herangezogen werden.

- 18 Im Verhältnis zwischen Betriebstätte und Stammhaus gilt nicht Art. 9, sondern die Spezialvorschrift des Art. 7 (s. dort Rz. 84 ff.). Dies gilt auch für die Beteiligung eines inländischen Einzelunternehmers, einer Personen- oder einer sonstigen Gesellschaft an einer ausländischen Personengesellschaft, sofern der Anteil an der ausländischen Personengesellschaft, wie in der Regel, dem inländischen Beteiligten als Betriebstätte zugerechnet wird (Näheres bei Art. 7), ebenso umgekehrt bei einer Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft. Ein von einer Personengesellschaft betriebenes Unternehmen ist also auch dann, wenn die Personengesellschaft „Person“ i. S. des Art. 3 ist (s. dort Rz. 14 ff.), nicht ohne weiteres „Unternehmen eines Vertragsstaats“ in dem **besonderen Sinn** des Art. 9. Es ist dies nur dann, wenn die Personengesellschaft selbständiges Steuersubjekt und auch der das Abkommen anwendende Staat an diese Qualifizierung gebunden ist.
- 19 Die **unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital** des Unternehmens erfaßt nur Fälle **gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen oder Einflußnahmen** (s. MA-Komm. 77 zu Art. 9 Ziff. 1, o. Rz. 1: „Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle“). Ob eine Beteiligung an Geschäftsleitung, Kontrolle oder Kapital eines Unternehmens besteht, ist eine Frage des (innerstaatlichen) Gesellschaftsrechts; **welche Beteiligungsformen** sich unter Art. 9 subsumieren lassen, ist dagegen eine Frage des Abkommensrechts. In den Leitlinien der OECD für Verrechnungspreise zwischen multinationalen Unternehmen findet sich unter Ziff. 7 der ausdrückliche Hinweis, daß es nicht notwendig scheine, „Ausdrücke wie ‚nahestehende Unternehmen‘ oder ‚unter gemeinsamer Kontrolle‘ zu definieren“. Vielmehr werde davon ausgegangen, daß eine breite Grundlage gemeinsamer Auffassungen über ihre Bedeutung bestehe (aaO). Daraus ergibt sich, daß es dem Recht der Vertragsstaaten überlassen sein soll, im Rahmen der „breiten Grundlage gemeinsamer Auffassungen“, diejenigen gesellschaftsrechtlichen Einflußmöglichkeiten zu bestimmen, die Grundlage einer Berichtigung sein sollen. Soweit m. a. W. innerstaatliche Berichtigungsvorschriften an das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Verflechtung oder Beeinflussung anknüpfen, ist die Berichtigung nach Art. 9 gestattet, jedoch nur unter der Voraussetzung, daß die Verflechtung für die Auferlegung oder Vereinbarung der besonderen Bedingungen **ursächlich** war (dazu Rz. 27), darüber hinaus nur nach den Maßstäben des Drittvergleiches (dealing-at-arm's-length-Prinzips, s. Rz. 3, 38 f.). Allein die gesellschaftsrechtliche Verbundenheit der Unternehmen rechtfertigt die Gewinnberichtigung also nicht (abkommensrechtlich bedenklich wäre daher z. B. die in Großbritannien gel-

tende Regel, daß Darlehen einer Tochter – an die Muttergesellschaft, sog. „upstream loans“, generell als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden).

- 20 Abweichend setzt die Anwendung der Verteilungsnormen für **Zinsen** (Art. 11) und **Lizenzgebühren** (Art. 12) voraus, daß zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen beiden und einem Dritten keine **besonderen Beziehungen** bestanden haben, die zu einer überhöhten Zins- oder Lizenzgebührenzahlung geführt haben (s. zu Art. 11 Rz. 107 ff.; zu Art. 12 Rz. 87 f.). Diese besonderen Beziehungen umfassen Abhängigkeitsverhältnisse, die den in Art. 9 behandelten gleichen, „außerdem auch verwandtschaftliche Beziehungen und ganz allgemein jede Interessengemeinschaft, die neben dem Rechtsverhältnis, aufgrund dessen die Zinsen/Lizenzgebühren bezahlt werden, besteht“ (MA-Komm. 77 zu Art. 11 Ziff. 32; zu Art. 12 Ziff. 19). Für Art. 9 ergibt sich daraus im Gegenschluß, daß verwandtschaftliche Beziehungen und sonstige „Interessengemeinschaften“ für sich allein **keine** Verbundenheit i. S. des Art. 9 begründen können (zur abweichenden Regelung des § 1 AStG s. H. Becker aaO Anm. 285 ff. zu § 1 AStG). Nach der Meinung der deutschen Finanzverwaltung bleiben „die Abgrenzungsregelungen des nationalen deutschen Steuerrechts (insbes. § 1 AStG) ... auch in den Fällen der Interessenverflechtung anwendbar, die in den Abgrenzungsklauseln der DBA nicht genannt sind“ (Tz. 1.2.1. der Verwaltungsgrundsätze; vergl. dazu bereits Rz. 12); das könnte dahin verstanden werden, daß eine Verbundenheit i. S. des Art. 9 auch bei bloß verwandtschaftlichen Beziehungen gegeben sein könne. Gegen diese Auffassung sprechen jedoch der Wortlaut des Art. 9 sowie der nicht zu übersehende Gegensatz zu Art. 11 und Art. 12 MA (gegen die Auffassung der Finanzverwaltung: Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer DStR 1981, Beiheft zu Heft 24, zu Tz. 1.2.1. der Verwaltungsgrundsätze; sowie die weiteren Nachweise bei M. Lehner aaO 28).
- 21 Für die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital sieht Art. 9 **weder Mindest- noch Höchstgrenzen** vor. **Unmittelbare** Beteiligung i. S. des Abs. 1 Buchst. a ist gegeben, wenn beide Unternehmen ohne Zwischenschaltung Dritter verbunden sind (Beispiel: Mutter- und Tochtergesellschaft). Bei der **mittelbaren** Beteiligung dagegen bedienen sich eines oder beide Unternehmen eines oder mehrerer Dritter, um die Verbindung zu bewirken. Entscheidend für beide Beteiligungsformen des Abs. 1 Buchst. a ist, daß ein Unternehmen allein oder beide gemeinsam über das **Ob** und das **Wie** der Beteiligung entscheiden (Beispiel: eine Muttergesellschaft, die über ihre Tochtergesellschaft **mittelbar** an der Einzelgesellschaft beteiligt ist; zwei Gesellschaften, die aneinander zu jeweils 50 v. H. beteiligt sind).
- 22 In den Fällen des Abs. 1 Buchst. b beruht die Verbindung der Unternehmen auf der Beteiligung **derselben Person** (oder Personen) an beiden Unternehmen. Betreibt die an beiden Unternehmen unmittelbar

oder mittelbar beteiligte Person selber ein Unternehmen, so bestehen zwischen der Person und jedem der beiden Unternehmen Verbindungen i. S. des Abs. 1 Buchst. a. Zwei nach Buchst. b verbundene Unternehmen können dann zugleich mittelbar i. S. des Buchst. a verbunden sein: wenn das innerstaatliche Recht im Rahmen des ihm durch Art. 9 eingeräumten Spielraums, die Begriffe „Geschäftsleitung, Kontrolle und Kapital“ zu bestimmen, die Beteiligung der Person an den beiden Unternehmen als eine mittelbare Beteiligung der beiden Unternehmen aneinander behandelt. Eigene Bedeutung über den Rahmen der Alternative a hinaus erhält Buchst. b aber vor allem dann, wenn die an beiden Unternehmen beteiligte Person in **keinem** der beiden Vertragsstaaten ansässig ist (s. dazu Rz. 16).

- 23 **bb)** Beide Unternehmen müssen
- in ihren **kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden** sein
 - die von denen abweichen, die **unabhängige Unternehmungen miteinander vereinbaren würden**.
- 24 Kaufmännische oder finanzielle Beziehungen können schwer voneinander abgegrenzt werden. Die Begriffe tragen den unterschiedlichen Möglichkeiten des Leistungsaustausches zwischen verbundenen Unternehmen Rechnung. Die **finanziellen** Beziehungen haben ihren Schwerpunkt im gesellschaftsrechtlichen Innenverhältnis und erfassen auch die Fälle verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinzulagen.
- 25 **Kaufmännische** Beziehungen bestehen zwischen den Unternehmen, wenn sie sich als Teilnehmer am allgemeinen Wettbewerb gegenüberstehen. In jedem Fall muß es sich aber um grenzüberschreitende Beziehungen handeln, so daß Beziehungen zwischen der inländischen Gesellschaft und ihrem inländischen Gesellschafter grundsätzlich nicht unter den Anwendungsbereich der Abkommensvorschrift fallen.
- 26 Der Begriff **Bedingungen** ist weit auszulegen. Er umfaßt neben den Voraussetzungen für das Zustandekommen und die Abwicklung einer Leistungsbeziehung (= der kaufmännischen oder finanziellen Beziehung) insbesondere die für die Wertbildung der Leistung maßgebenden Vereinbarungen und die Bewertung bzw. den Preis der Leistung selbst. **Vereinbarte** Bedingungen sind solche, an die sich beide Unternehmen oder eines von ihnen aufgrund autonomer Willensbetätigung gebunden haben; dazu gehören auch abgestimmte Verhaltensweisen. **Auferlegte Bedingungen** sind auf den gesellschaftsrechtlich bedingten Einfluß der an beiden Unternehmen beteiligten Personen i. S. d. Abs. 1 Buchst. b zurückzuführen.
- 27 Die Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital muß für die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen **ursächlich** sein. Das Erfordernis kommt im Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 zwar nur andeutungsweise zum Ausdruck („und in diesen Fällen“; Original: „and in either case“, „et que dans l'un et l'autre cas“); aber nur die Ursächlichkeit der Beteiligung für die von der Regel abwei-

chenden Bedingungen rechtfertigt es, die Beteiligung zum Anlaß einer Berichtigung zu machen. Übereinstimmend auch der MA-Komm. 77 Ziff. 1 o. Rz. 1: „**wegen** dieser besonderen Beziehungen“. Regelmäßig wird die Ursächlichkeit bei Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit und zugleich vom arm's-length-Preis abweichender Bedingungen zu vermuten sein. Abkommensrechtlich ist eine solche Vermutung zulässig, wenn das nationale Verfahrensrecht sie gestattet. Die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen sind mit denen **zu vergleichen**, die **unabhängige** Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Unabhängige Unternehmen sind in diesem Zusammenhang nicht schon solche, bei denen die Einflußmöglichkeiten der Unterabsätze a und b des Art. 9 Abs. 1 nicht vorliegen; erforderlich ist vielmehr, daß der (ausländische) Geschäftspartner **überhaupt nicht**, z. B. auch nicht aufgrund verwandtschaftlicher Beziehungen auf die Bedingungen Einfluß nehmen kann (vgl. *H. Becker* aaO zu § 1 AStG Anm. 137). Eine konkrete Vergleichsmöglichkeit gibt es insbesondere dann, wenn für eine Leistung – zu einer bestimmten Zeit und auf einem bestimmten Markt – ein **Marktpreis** festgestellt werden kann. Fehlt es an solch einer konkreten Vergleichsmöglichkeit, muß versucht werden, auf andere Weise abzuschätzen, was ohne den gesellschaftsrechtlichen Einfluß, also zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wäre. Die Vergleichsbasis ist dann zwangsläufig nur hypothetisch, somit fiktiv.

- 28 Sowohl der konkrete, als auch der nur hypothetische Vergleich müssen von gleichen Voraussetzungen ausgehen. Die konkreten oder hypothetischen Elemente der Vergleichsbasis müssen gleichwertig sein. Zu berücksichtigen ist insbesondere, daß die Bedingungen – beispielsweise der Preis für eine Leistung – auf der Grundlage bestimmter Marktumstände gebildet werden, die von der Verbundenheit der Unternehmen, d. h. von dem nach Art. 9 maßgeblichen Einfluß auf die Leistungsbeziehung, unabhängig sind. Diese Marktumstände dürfen nicht hinwegfingiert werden. Auch die Unternehmensstruktur kann unabhängig von der Verflechtung Einfluß auf die Bedingungen einer Leistungsbeziehung haben. So dürfen Verrechnungspreise zwischen einer Produktionsgesellschaft im Staat A und einer Vertriebsgesellschaft im Staat B nicht schematisch an denen gemessen werden, die zwischen zwei Produktions- oder auch Vertriebsgesellschaften vereinbart werden. Stets ist zu prüfen, welchen Einfluß die Marktumstände auf die Produktions- und Vertriebsbedingungen haben (vgl. dazu Rz. 29 ff.). Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch die Funktion des Gliedunternehmens im Gesamtkonzern. Risikobehaftete Gliedunternehmen dürfen nicht mit risikoarmen (Tätigkeit als Verkaufsfachmann ohne Umsatzpflicht) verglichen werden, wenn die Risikoverteilung nicht ihrerseits nur eine Folge des gesellschaftsrechtlichen Einflusses ist. Zu berücksichtigen sind ferner die Handelsbräuche und Marktgepflogenheiten (vgl. Rz. 29 ff.). Auch staatliche Subventionen, Preiskontrollen, Devisenbestimmungen, Wechselkurse, Ein- und Ausfuhrbestim-

mungen, bei Mitgliedsstaaten der Europäischen Gemeinschaft die Vorschriften des EWG-Vertrages und sekundäres Gemeinschaftsrecht in Form von Verordnungen und Entscheidungen, bei Mitgliedstaaten des Andenpakts das Statut von Cartagena und zahlreiche andere Vorschriften dieser Art können sich auf die Bestimmung des Entgelts auswirken. Wichtig ist weiter der Zeitpunkt, zu dem das zu überprüfende Geschäft abgeschlossen wurde. Dabei ist maßgebend das Verpflichtungsgeschäft, nicht dessen Erfüllung (*H. Becker* aaO zu § 1 AStG Anm. 151).

29 Unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze zur Konkretisierung der Vergleichsbasis wurden bestimmte **Standardmethoden** zur Ermittlung des „arm's-length“-Preises entwickelt. Innerstaatliche Gewinnberichtigungsregeln mit ausführlichen Verfahrensvorschriften zur Ermittlung des Vergleichspreises haben als erstes Land die Vereinigten Staaten in ihren regulations zu sec. 482 IRC aufgestellt. Ihnen folgen in vielem die Leitlinien der OECD, die eine gleichgerichtete Berichtigungspraxis zwischen den Mitgliedstaaten der OECD herbeiführen sollten (Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen, Bericht des Steuerausschusses der OECD, 1979). Auf der Basis der OECD-Leitlinien sind inzwischen in einer Reihe von Mitgliedstaaten innerstaatliche Vorschriften zu deren Konkretisierung erlassen worden oder in Vorbereitung (so die britischen, deutschen und italienischen Verwaltungsgrundsätze bzw. -richtlinien; vgl. Rz. 10 sowie *UK Inland Revenue*, Intertax 1981, 301; *G. Maisto* BIFD 1981, 275 ff.). Die in diesen Richtlinien entwickelten, im einzelnen sehr umstrittenen Methoden gehen grundsätzlich von dem Versuch aus, den „arm's-length“-Preis im Wege des unmittelbaren Vergleichs mit einer Geschäftsbeziehung zwischen unabhängigen Dritten zu ermitteln. Sie benennen Kriterien, anhand derer der „arm's-length“-Preis zu bestimmen ist, wenn, wie sehr häufig, Vergleichsmöglichkeiten fehlen. Die folgende Darstellung beschränkt sich auf die wesentlichen Grundlagen (für weiterführende Literatur s. u. Rz. 37).

30 Die Methode des **Vergleichs mit unbeeinflussten Preisen** (comparable uncontrolled price method): Der „unbeeinflusste“ Preis ist der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarte Preis. Die Anwendung dieser Methode in der Form der „**direkten**“ Preisvergleichsmethode setzt voraus, daß die konkrete Geschäftsbeziehung mit der Vergleichsbeziehung in allen wesentlichen Einzelheiten übereinstimmt. Im Wege des sog. „**äußeren**“ Preisvergleichs werden Marktpreise zum Vergleich herangezogen, die anhand von Börsennotierungen oder branchenüblichen Abschlüssen ermittelt werden können. Daneben können Preisübersichten von Verbänden und amtlichen Stellen herangezogen werden. In der Form des sog. „**inneren**“ Preisvergleichs bedient sich die direkte Methode eines Vergleichs von Preisen, die dasselbe Unternehmen mit dem verbundenen Unternehmen auf der einen und mit fremden Dritten auf der anderen Seite vereinbart hat. Unter Beachtung der in Rz. 28 genannten Grundsätze zur Ermittlung der Vergleichsbasis ist

in diesem Fall ganz besonders auf die Vergleichbarkeit der Leistung zu achten. Läßt sich die direkte Preisvergleichsmethode mangels gleichartiger Geschäfte zwischen unabhängigen Dritten oder zwischen dem Unternehmen und einem unabhängigen Dritten nicht anwenden, so können ungleichartige Geschäfte (z. B. Preise für vergleichbare Produkte) herangezogen werden, wenn der Einfluß der abweichenden Faktoren eliminiert werden kann (sog. „indirekte“ Preisvergleichsmethode).

- 31 Die **Wiederverkaufs- bzw. Absatzpreismethode** (resale price method): Diese Methode kann nur angewendet werden, wenn die von einem verbundenen Unternehmen an das andere erbrachte und diesem berechnete Leistung an einen fremden (unabhängigen) Dritten weitergeliefert wurde. Der angemessene Verrechnungspreis zwischen den verbundenen Unternehmen wird hier ermittelt auf der Basis des Preises, den der Fremde als drittes Glied der Leistungskette dem weiterverkaufenden verbundenen Unternehmen als zweitem Glied der Leistungskette gezahlt hat. Zur Ermittlung des „arm's-length“-Einkaufspreises des weiterverkaufenden verbundenen Unternehmens wird der von dem fremden Dritten gezahlte Preis um marktübliche Abschläge berichtigt, die der Funktion und dem Risiko des zwischengeschalteten Wiederverkäufers entsprechen. Bei der Bestimmung der Abschläge sind besonders folgende Punkte zu berücksichtigen: eine etwaige Bearbeitung oder sonstige Veränderung der Ware durch das zwischengeschaltete Unternehmen; der Zeitablauf zwischen dem konzerninternen Leistungsaustausch und dem Wiederverkauf (Änderungen des Marktes, der Wechselkurse und Kosten); eine etwaige Nutzung von Warenzeichen oder anderen materiellen Vermögenswerten auf der Wiederverkaufsstufe; ausschließliche Verkaufsrechte des Wiederverkäufers; das Verhältnis zwischen dem Aufwand und dem Risiko des Wiederverkäufers zu seinem Gewinn. Die Schwierigkeit der Absatzpreismethode liegt aber vor allem in der Frage, welche Abschläge für das wiederververkaufende Unternehmen marktüblich sind. Dem zwischengeschalteten Unternehmen soll nicht ein „angemessener“ „ihm gebührender“ oder sonstwie normativ bestimmter Gewinnanteil zugewiesen werden, sondern derjenige Gewinn, den es als unabhängiges Unternehmen in gleicher Situation unter den jeweiligen Marktgegebenheiten hätte erzielen können.

- 32 Die **Kostenaufschlagsmethode** (cost-plus-method): Der angemessene Verrechnungspreis wird hier auf der Grundlage der Kosten des Herstellers oder Leistenden ermittelt; seine Kosten werden um einen branchenüblichen Gewinnaufschlag erhöht. Die Erfassung und Zurechnung derartiger Herstellungskosten im Konzern ist freilich umso schwieriger, je höher der Anteil der Gemeinkosten ist, weil es für deren Zuordnung zu den einzelnen Produkten oder Leistungen keine objektiven Maßstäbe gibt. Beträgt der Gemeinkostenanteil wie in manchen Wirtschaftszweigen bis zu 80 v. H., so wird die Kostenaufschlagsmethode praktisch zur Fiktion. Aber auch die Ermittlung des anzusetzenden

Gewinnaufschlags bringt Schwierigkeiten, weil es auch hier nicht um einen „angemessenen“ sondern um den nach den Marktgegebenheiten erzielbaren Gewinn geht. Gegebenenfalls kann es Gründe geben, ein Produkt selbst über längere Zeit mit Verlust zu verkaufen: etwa zur Aufrechterhaltung eines Marktanteils, eines Warenzeichens oder eines Firmengoodwills. Mit diesen Vorbehalten ist für die Ermittlung und Zurechnung der Kosten insbesondere folgendes zu beachten: die Herstellungskosten des Produkts oder der Leistung müssen auf gleichbleibender Grundlage unter Anwendung ordnungsmäßiger Kostenrechnungsgrundsätze ermittelt werden; die Kosten, aufgrund derer die Verkaufspreise für konzerninterne Transaktionen ermittelt werden, müssen neben den direkten Kosten auch die Gemeinkosten abdecken; werden gleichzeitig verschiedene Produkte hergestellt oder verarbeitet, müssen angemessene Durchschnittswerte ermittelt werden; projektbezogene Entwicklungs-, Herstellungs-, Forschungs- und Inangsetzungskosten sind periodengerecht zu verteilen; bei der Kostenzurechnung zwischen Käufer und Verkäufer müssen auch die Funktion des einzelnen Unternehmens und die Risikoverteilung berücksichtigt werden. Zinsen werden in der Regel bereits durch kalkulatorische Kosten berücksichtigt. Im Ergebnis sollte der Gewinnaufschlag des verbundenen Verkäufers dem Gewinn aus Geschäften mit unabhängigen Dritten gleichen. Unter Berücksichtigung der oben unter Rz. 28 geschilderten Grundsätze können auch ähnliche Leistungsbeziehungen zwischen unabhängigen Dritten zugrunde gelegt werden.

33 **Rangfolge** der Methoden und sonstige Methoden zur Bestimmung eines marktgerechten Verrechnungspreises: Es gibt keinen „*numerus clausus*“ von Gewinnberichtigungsmethoden. Auch kann keine strenge Rangfolge der einzelnen Methoden aufgestellt werden, weil sie für die Beurteilung unterschiedlicher Leistungsarten nicht qualitativ gleichwertig sind (vgl. *H. Becker*, Kommentierung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze zu Tz. 2.4.1.). Stets ist jedoch der Vergleichspreisermethode, wenn sich die für sie erforderlichen Daten ermitteln lassen, gegenüber den beiden anderen und sonstigen Methoden der Vorrang zu geben, weil sie ausschließlich auf die am Markt erzielten oder erzielbaren Preise abstellt. Demgegenüber erfordert die Absatzpreisermethode eine Spannenrückrechnung, die auf schwer bestimmbareren Kosten- und Kalkulationselementen beruht. An letzter Stelle wird die Kostenaufschlagsmethode heranzuziehen sein, weil sie auf der Kostenberechnung beruht, und hier die Zuordnung oft außerordentlich schwierig ist.

34 Die genannte Stufenfolge der Vor- und Nachteile relativiert sich jedoch bei der Anwendung der Methoden auf konkrete und unterschiedliche Arten von Leistungsbeziehungen: Warenlieferungen, Überlassung von Technologie (Gebrauch von Patenten und know-how), innerkonzernliche Dienstleistungen, Darlehen. So kann der „*arm's-length*“-Preis für Waren oder Dienstleistungen, die keinen Vergleichsmarkt haben und nicht an Dritte weitergeleitet werden (Halbfertiger-

zeugnisse, Spezialanfertigungen, Technologie-Transfer etc.) nicht mit der Vergleichspreismethode bestimmt werden. Dies kann angesichts der Schwierigkeiten bei der Absatzpreis- und Kostenaufschlagsmethode für das Unternehmen Nachteile zur Folge haben, die dann allein auf dem Gegenstand der Leistungsbeziehung beruhen. Für Dienstleistungen, die in der Regel höchstpersönlichen Charakter haben, muß dagegen die Absatzpreismethode ausscheiden, weil sie auf Warenlieferungen zugeschnitten ist. Hier kommen nur die Preisvergleichsmethode und die Kostenaufschlagsmethode in Betracht, letztere – trotz aller gegen sie bestehender Bedenken – insbesondere dann, wenn es sich um konzerntypische interne Dienstleistungen handelt. Angemessene Zinsen und ähnliche Vergütungen können dagegen nach der Preisvergleichsmethode bestimmt werden; hier können die Zinssätze herangezogen werden, zu denen Banken unter gleichen Verhältnissen Kredite gewähren. Wird eine Vielzahl konzerninterner Leistungen zusammengefaßt in Rechnung gestellt (sog. Geschäftsbündelungen oder „**package deals**“), so besteht zusätzlich die Schwierigkeit, die einzelnen, oftmals auch verschiedenartigen Leistungen voneinander abzuheben, um sie dann anhand der jeweils sachgerechtesten Methode zu überprüfen. Zur Beseitigung dieser Schwierigkeiten wird neben einer Kombination der Standardmethoden (wobei der Preisvergleichsmethode der Vorrang zukommt) auch auf „sonstige Methoden zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises“ zurückgegriffen. Eine Schätzung ohne Berücksichtigung der in den Standardmethoden enthaltenen Grundsätze ist jedoch unzulässig. Auch wenn die Standardmethoden nicht durch Gesetze für verbindlich erklärt sind (vgl. Rz. 35), stellen sie doch ein Höchstmaß an Prüfungskriterien zur Verfügung, von denen die Verwaltung nicht ohne sachlichen Grund abweichen darf.

- 35 Die innerstaatliche Gewinnberichtigungsvorschrift des § 1 AStG enthält in Abs. 3 eine ergänzende Regelung für den Fall, daß der gemäß § 1 Abs. 1 AStG zu berichtigende Einkommensbetrag nach § 162 AO geschätzt werden muß. In diesem Fall „ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte (ergänze: der Standardmethoden) bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital oder einer Umsatzrendite auszugehen, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist“ (§ 1 Abs. 3 AStG). Die Schätzung verfolgt das Ziel, zu einem Ergebnis zu kommen, das dem wahren Sachverhalt möglichst nahe kommt. Aus diesem Grund sind alle greifbaren Anhaltspunkte für die Beurteilung des Sachverhalts heranzuziehen und auf der Grundlage der Standardmethoden zu bewerten (vgl. *H. Becker* aaO zu Tz. 9.3.).

- 36 **Rechtliche Qualität** der OECD-Leitsätze und der Verwaltungsgrundsätze: Die OECD-Leitsätze und die vom Bundesministerium der Finanzen erlassenen Verwaltungsgrundsätze sind vor dem Hintergrund der innerstaatlichen gesetzlichen Regeln über Gewinnberichtigungen (vgl. Rz. 9) und der diese innerstaatlichen Grundsätze modifizierenden Abkommensvorschriften zu sehen. Sie enthalten Konkretisierungen

des „dealing-at-arm's-length“-Prinzips, welches sowohl in den Abkommensvorschriften als auch im innerstaatlichen Recht nur in der Form unbestimmter Rechts- bzw. Gesetzesbegriffe formuliert ist. Die OECD-Leitsätze sind Gegenstand einer Empfehlung des Rates der OECD und haben daher gegenüber den Mitgliedstaaten eine – begrenzte – Verbindlichkeit (s. näher die Einleitung Rz. 46). Sie haben für die Auslegung des MA das gleiche Gewicht wie der MA-Komm. (auch dazu die Einleitung aaO). Demgegenüber verfolgen die Verwaltungsgrundsätze des Bundesfinanzministeriums das Ziel, den Maßstab des Fremdverhaltens sowohl für das innerstaatliche Recht (§ 1 AStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG usw.) als auch für die Gewinnabgrenzungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen zu bestimmen (Tz. 3 der Verwaltungsgrundsätze). Ihre Rechtsqualität ist die von verwaltungsintern verbindlichen Auslegungsanweisungen. Sie rechtfertigen keinen Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen, der nicht gesetzlich gedeckt ist und sich in den durch das DBA gezogenen Grenzen hält. Umgekehrt kann jedoch der Steuerpflichtige beanspruchen, daß sich die Verwaltung ihm gegenüber an die Verwaltungsgrundsätze gebunden hält (wobei der wissenschaftliche Meinungsstreit, ob diese Gebundenheit auf Art. 3 GG oder auf einer unmittelbaren Außenverbindlichkeit der Verwaltungsrichtlinien beruht, hier dahingestellt bleiben kann).

- 37 **Weiterführende Literatur:** E. Strobl, Die Gewinnabgrenzung bei international verflochtenen Unternehmen in der Europäischen Gemeinschaft, Diss. München 1975, 66 ff.; 155 f.; W. Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte zur Verrechnung des internen Leistungsverkehrs internationaler Konzerne, Möglichkeiten zur Präzisierung des dealing-at-arm's-length-Prinzips unter besonderer Berücksichtigung der Richtlinien zu Section 482 IRC und des Meinungsstandes im deutschen Steuerrecht, Diss. Mannheim 1976, 106 ff.; H. P. Reuter, Deutsche Unternehmer mit Auslandsinteressen in steuerlicher Sicht, AG 1976, 141 ff.; C. T. Ebenroth, Die verdeckten Vermögenszuwendungen im Transnationalen Unternehmen – ein Beitrag zum Schutz von Fiskal-, Aktionärs-, Gläubiger- und Arbeitnehmerinteressen im Transnationalen Unternehmen, Bielefeld 1979, 143 ff.; S. Schröder, Grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen im Außensteuerrecht, StBp 1981, 6 ff.; Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DStR, Beiheft zu Heft 24 vom 15. 12. 1981; B. Reimann, Der Zinsort bei Darlehensverhältnissen über die Grenze unter Berücksichtigung des Entwurfs der deutschen „Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen“, BB 1981, 1145 ff.; H. Becker, Die OECD-Leitlinie zur Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen – Eine kritische Stellungnahme FR 1980, 478 ff.; J. Strobl, Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 1980, 407 ff.; Institut der Wirtschaftsprüfer, Zum OECD-Bericht über die Verrechnungspreise bei multinationalen Unternehmen, DB 1980, 2453 ff.; K. H. Baranowski, Deutsche Verwaltungsgrundsätze für Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, IWB 1980 F 2, 357 ff.; DIHT, Unveröffentlichte Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen vom 18. 12. 1981; Ullmann-Czubak, US-Richtlinien zur steuerlichen Beurteilung von Gesellschaftsdarlehen als Eigen- oder Fremdkapital RIW/AWD 1981, 165 ff.; o. Verf., Economic Principles Involved in

IRC 482 Cases, Intertax 1981, 350ff.; G. Maisto, Tax Treatment of Intercompany Pricing in Italy, BIFD 1981, 275ff.

- 38 cc) Eine Gewinnberichtigung darf **nur** vorgenommen werden, wenn die aufgrund der Einflußnahme vereinbarten oder auferlegten Bedingungen bei einem der beiden Unternehmen eine **Gewinnminderung** zur Folge haben. Das bedeutet:
- die Abweichung vom „arm's-length“-Preis muß auf vereinbarte oder auferlegte Bedingungen **zurückzuführen** sein;
 - das **aufgrund der Bedingungen** vereinbarte Entgelt muß bei einem der beiden Unternehmen eine **Gewinnminderung** bewirkt haben;
 - die Gewinnminderung wäre nicht eingetreten, wenn die besonderen Bedingungen **nicht** vereinbart worden wären.
- 39 Aus den beiden zuletzt genannten Voraussetzungen ergibt sich, daß der Einfluß des „arm's-length“-Preises auf den Gewinn des **Vergleichsunternehmens** nicht ohne weiteres mit einem hypothetischen Einfluß des „arm's-length“-Preises auf den Gewinn des verbundenen Unternehmens gleichgesetzt werden darf. Gerade die Ungenauigkeit einiger „Standardmethoden“ erfordert die abschließende Prüfung der Frage, ob die Abweichung vom „arm's-length“-Preis bei dem verbundenen Unternehmen eine konkrete Gewinnauswirkung zur Folge hatte. Die Beantwortung dieser Frage muß den Wirkungsmöglichkeiten der „**besonderen Bedingungen**“ Rechnung tragen: sie können verhindern, daß der Gewinn **wirtschaftlich** bei dem verbundenen Unternehmen entsteht, so, wenn es aufgrund der besonderen Bedingungen von der Wahrnehmung einer Marktchance zugunsten des anderen Unternehmens absieht; sie können aber auch bewirken, daß ein Gewinn, der **wirtschaftlich** beim verbundenen Unternehmen entstanden ist, auf das andere Unternehmen verlagert wird (die Marktchance wird genutzt, auf den Gewinn wird jedoch zugunsten des anderen Unternehmens verzichtet). Der Wortlaut des Art. 9 „**Gewinne erzielt**“ („*réalisés*“, „*accrued*“) umfaßt beide Fallgruppen.
- 40 Die Abweichung vom „arm's-length“-Preis bewirkt **keine** Gewinnminderung, wenn dem gewährten Vorteil ein Nachteil gegenübersteht, der den Vorteil ausgleicht und umgekehrt. Vorteilhafte und nachteilige Geschäfte sind also **zu saldieren** (sog. „**Vorteilsausgleich**“; s. besonders H. Becker aaO. zu § 1 AStG Anm. 104; ders., Kommentierung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze, aaO zu Tz. 2.3.: „Negative Voraussetzung“ für Gewinnberichtigungen). Der Vorteilsausgleich ist von der Prüfung der Angemessenheit eines konkreten Verrechnungspreises zu unterscheiden. Während die Prüfung der Angemessenheit grundsätzlich in der vergleichenden Bewertung von Leistung und Gegenleistung einer einzelnen Leistungsbeziehung besteht, geht es beim Vorteilsausgleich um die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die unangemessene Leistung durch eine andere Maßnahme kompensiert wird.
- 41 Nach den deutschen Verwaltungsgrundsätzen ist ein Vorteilsausgleich nur zu gewähren, wenn die Geschäfte in einem inneren Zusam-

menhang stehen, der den Schluß zuläßt, daß die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen von dem Steuerpflichtigen mit denselben Personen abgeschlossen worden wären (Tz. 2.3.2.). Die Vor- und Nachteile müssen bei den einzelnen Geschäften mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifiziert und gegeneinander verrechnet werden können (aaO). Es muß weiterhin glaubhaft gemacht werden, daß der Vorteil zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte (aaO). Sind die Nachteile nicht während eines Wirtschaftsjahres, in dem sie sich ausgewirkt haben, ausgeglichen worden, so soll ein Ausgleich nur zulässig sein, wenn spätestens zum Ende dieses Wirtschaftsjahres bestimmt ist, wann und durch welche Vorteile die Nachteile ausgeglichen werden. Die Nachteile müssen innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre ausgeglichen sein, es sei denn der Steuerpflichtige hat die den Vorteil einbringende Leistung bereits aktiviert (aaO Tz. 2.3.3.). Diese Voraussetzungen entsprechen im wesentlichen den Ausführungen des OECD-Berichts, der sich im Zusammenhang mit dem Vorteilsausgleich auf die Darstellung von Grundzügen beschränkt (OECD-Bericht Nr. 20 bis 22). Die Verwaltungsgrundsätze bringen zum Ausdruck, daß für den Ausgleich nicht jeder einem Vorteil gegenüberstehende Nachteil genügt (so: *Flick/Wassermeyer* FR 1974, 545 ff.; *S. Schröder/K. Hoppstädter* StBp 1972, 25 f.). Damit entsprechen sie den Anforderungen des *BFH*, nach dessen Auffassung ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Vorteile im Hinblick auf künftige Gegenleistungen nur gewähren darf, wenn diese zum Zeitpunkt der Gewährung dem Grunde und der Höhe nach gesichert sind; dazu bedürfe es im allgemeinen einer im voraus getroffenen Vereinbarung (*BFH* BStBl 1977, 705; dazu: *H. Becker*, Kommentierung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze, aaO zu Tz. 2.3.; zur Entwicklung des Rechtsinstituts in der Rechtsprechung: *S. Schröder* StBp 1981, 14 m. w. N.). Die Vor- und Nachteile sind zwischen **denjenigen** Geschäftspartnern auszugleichen, die von einer Gewinnberichtigung **betroffen** wären. Dies werden bei der Vorteilszuwendung an eine nebengeordnete Konzerngesellschaft regelmäßig die gemeinsame Muttergesellschaft und die den Vorteil zuwendende Gesellschaft sein (vgl. dazu: *H. Becker* aaO; *S. Schröder* aaO). Weder der Wortlaut des Einführungserlasses zu § 1 AStG noch die Verwaltungsgrundsätze lassen eindeutig erkennen, ob der Vorteilsausgleich nur im Verhältnis zu einem einzigen Geschäftspartner zulässig ist (Einführungserlaß Tz. 1.13.1., Verwaltungsgrundsätze Tz. 2.3.1.). *H. Becker* ist zuzustimmen, wenn er alle Geschäfte für ausgleichungsfähig hält, die ein ordentlicher Geschäftsleiter in einen Gesamtzusammenhang bringt (aaO, sowie zu § 1 AStG Anm. 123 ff. und 127; vergl. die Stellungnahme des *IDW* DB 1980, 2453). **Nicht** ausgleichungsfähig sind Vorteile oder Nachteile, die nicht mit einem konkreten Geschäft, sondern nur **allgemein mit der Stellung** eines verbundenen Unternehmens zusammenhängen; z. B. Versagung der Abzugsfähigkeit von Zinsen oder Lizenzgebühren, die an Konzernunternehmen gezahlt worden sind, nach dem Recht einiger südamerikani-

scher Staaten. Art. 9 befaßt sich **nur** mit der Korrektur von Gewinnverkürzungen; er verlangt nicht, daß der Gewinn eines verbundenen Unternehmens nach der Korrektur dem eines unabhängigen Unternehmens in jeder Hinsicht entsprechen müsse.

- 42 **dd)** Sind die Voraussetzungen zu aa) bis cc) gegeben, so dürfen – **die nicht erzielten Gewinne** den Gewinnen des Unternehmens **zugerechnet und entsprechend besteuert werden**.

Hat sich also der Gewinn des verbundenen Unternehmens aufgrund einer „arm’s-length“-widrigen Transaktion nach Maßgabe der unter Rz. 28 ff. geschilderten Prüfungskriterien verringert, so darf dem Unternehmen derjenige Gewinn zugerechnet und bei ihm besteuert werden, den es unter Zugrundelegung des „arm’s-length“-Preises unter Beachtung der Grundsätze über den Vorteilsausgleich erzielt hätte. Mit der Formulierung „**dürfen**“ bringt das MA zum Ausdruck, daß die dem Art. 9 entsprechenden Abkommensvorschriften keine selbständigen Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen bilden (vgl. Rz. 12 f.). Die Formulierung „**dürfen**“ bringt gleichzeitig auch zum Ausdruck, daß die innerstaatlichen Rechtsvorschriften über Gewinnberichtigungen **nur** innerhalb der durch das einschlägige Abkommen gemäß Art. 9 der Gewinnberichtigung gezogenen Grenzen anwendbar bleiben, sie in ihren Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen also durch das Abkommen modifiziert werden (vgl. Rz. 12 f.).

- 43 Wie die Gewinnzurechnung vorzunehmen und anschließend der Berichtigungsbetrag bzw. der um den Berichtigungsbetrag erhöhte Gewinn zu besteuern ist, regelt Art. 9 nicht. Dies bleibt dem jeweiligen **innerstaatlichen Recht** überlassen. Für das Recht der Bundesrepublik Deutschland bestimmen die Verwaltungsgrundsätze, daß die Berichtigung für das Jahr vorzunehmen sei, in dem der zur Berichtigung führende Sachverhalt verwirklicht wurde (Verwaltungsgrundsätze Tz. 8.1.2.). Sind die Voraussetzungen einer **verdeckten Gewinnausschüttung** gegeben, so richten sich die Folgen nach den „dafür maßgebenden Grundsätzen“, außerdem ist die Kapitalertragsteuer festzusetzen (aaO Tz. 8.1.1. a; dazu: *H. Becker*, Kommentierung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze zu Tz. 8.1.1.; *E. Strobl*, Gewinnabgrenzung, 79; *K. H. Baranowski* IWB F. 3 Gr. 1, 629 jew. m. w. N.). Ist von einer **verdeckten Einlage** auszugehen, so erfolgt die Berichtigung durch eine Erhöhung des Beteiligungswertes in der Steuerbilanz (Verwaltungsgrundsätze Tz. 8.1.1. b sowie die o. Rz. 37 angegebene Literatur). Soweit die Berichtigung auf **§ 1 AStG** zu stützen ist, ist ein Zuschlag außerhalb der Bilanz vorzunehmen (Verwaltungsgrundsätze Tz. 8.1.1. c sowie die genannte Literatur). Inwieweit der nach diesen innerstaatlichen Regeln berichtigte Gewinn in dem berichtigenden Staat zu besteuern ist, richtet sich nach den einschlägigen Verteilungsnormen des **Abkommensrechts**. Für Unternehmensgewinne, die als Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zu qualifizieren sind, gelten hier also wieder die für diese Einkunftsarten einschlägigen Vorschriften (Art. 7

Abs. 7); vgl. im einzelnen *H. Becker* aaO zu Tz. 8.2. der Verwaltungsgrundsätze. Nur soweit keine speziellen Verteilungsnormen anwendbar sind, oder in den Fällen des sog. „Betriebsstättenvorbehalts“ nach Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 MA (s. Vor Art. 10 bis 12, Rz. 15 ff.) ist Art. 7 maßgebend.

2. Abweichungen

- 44 **a) Berichtigungssubjekte:** Mit Ausnahme des Art. 4 *DBA Indien* stimmt die Vertragspraxis mit Art. 9 MA darin überein, daß sie Gewinnberichtigungen nur zwischen verbundenen Unternehmen zuläßt (vgl. Rz. 14 ff.). Soweit nicht bereits in den Art. 9 MA entsprechenden DBA-Vorschriften von der (den) das Unternehmen betreibenden Person(en) gesprochen wird (*DBA Großbritannien* Art. IV; *DBA Kanada 1956* Art. IV; *DBA Pakistan* Art. IV), wird der Unternehmensbegriff durch eine dem Art. 3 Abs. 1 Buchst. c entsprechende Verweisung auf das innerstaatliche Recht definiert (eine Ausnahme bildet insoweit das *DBA Österreich*).
- 45 **b) Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung** der Unternehmen (der das Unternehmen betreibenden Person): Die Intensität der wechselseitigen Beteiligung wird in Art. 5 *DBA Dänemark*, Art. 6 *DBA Luxemburg*, Art. 6 *DBA Niederlande*, Art. 5 *DBA Österreich*, Art. 6 *DBA Schweden* und Art. IV *DBA USA* mit den Worten „vermöge seiner Beteiligung“ umschrieben. Der Begriff „Beteiligung“ umfaßt hier sowohl die „unmittelbare“ wie die „mittelbare“ Beteiligung; das Wort „vermöge“ bringt gleichzeitig das Kausalitätserfordernis zwischen Unternehmensverbindung und darauf beruhender Einwirkungsmöglichkeit auf das Leistungsentgelt zum Ausdruck (vgl. Rz. 19, 26 f.).
- 46 **c) Beteiligung dritter Personen an beiden Unternehmen:** Keine ausdrückliche Erwähnung des Falles, daß zwei Unternehmen durch die Beteiligung einer oder mehrerer dritter Personen verbunden sind, enthalten die *DBA Indien* Art. IV, *USA* Art. IV. Die Formulierung des *DBA Indien* schließt mit den Worten „enge Verbindung“ jedoch die Verbindung durch dritte Personen mit ein.
- 47 **d) Gegenstand der Beteiligung:** Die Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens (Art. 9 Abs. 1 MA) wird in der Abkommenspraxis sehr unterschiedlich umschrieben (vgl. Übersicht Rz. 2). Inhaltliche Abweichungen zur Formulierung des MA werden dadurch jedoch nicht zum Ausdruck gebracht, zumal Beteiligungsformen nach Art. 9 Abs. 1 MA nicht kumulativ gegeben zu sein brauchen.
- 48 Eine Ausnahme bildet das *DBA Indien* Art. IV, wonach lediglich die „Tätigung von Geschäften“ zwischen zwei Personen und deren „enge Verbindung“ verlangt wird. In ihrer recht unbestimmten Fassung ist diese Formulierung weiter als die des MA.
- 49 **e) Kaufmännische oder finanzielle Beziehungen:** Auch hinsichtlich der Einwirkungsmöglichkeit auf die Geschäftsbedingungen weicht die

Abkommenspraxis zum Teil vom MA ab. So ist in den *DBA Dänemark, Luxemburg, Niederlande, Schweden* und *USA* statt von „kaufmännischen oder finanziellen“ Beziehungen von „wirtschaftlichen oder finanziellen“ Beziehungen die Rede. Ebenso wie nach dem MA (vgl. Rz. 24 ff.) wird aber der Zweck verfolgt, die zwischen verbundenen Unternehmen möglichen Leistungsbeziehungen durch einen möglichst umfassenden Begriff zu umschreiben. Eine sachliche Abweichung vom Muster liegt daher nicht vor. Dies gilt auch für das *DBA Indien* Art. IV („Geschäftsbeziehung“).

50 **f) Bindung an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen:** Art. 9 *DBA Australien* verlangt nur das „Bestehen“ von Bindungen, Art. IV *DBA Indien*, „daß aufgrund der engen Verbindung zwischen diesen Personen die Geschäftsbeziehung so gestaltet ist ...“. Auch hier handelt es sich nur um Abweichungen in der Formulierung.

51 **g) Gewinnberichtigung und entsprechende Besteuerung:** Trotz unterschiedlicher Umschreibungen des „arm's-length“-Prinzips bedienen sich alle geltenden DBA dieses von der Mustervorschrift vorge schlagenen Berichtigungsmaßstabes. Eine Ausnahme bildet nur Art. IV des *DBA Indien*: „so kann der Besteuerung ... der Gewinn zugrunde gelegt werden, der als **angemessener** Gewinn aus diesem Geschäft angesehen werden kann“. Obwohl hier nicht ausdrücklich auf das Verhalten unabhängiger Dritter abgestellt wird, kann doch auch diese Vorschrift im Sinne einer Gewinnabgrenzung durch Drittvergleich ausgelegt werden. Die *DBA Dänemark, Luxemburg, Malaysia, Niederlande, Norwegen* und *Schweden* sehen, allerdings ohne inhaltliche Abweichung von der Mustervorschrift, die Berichtigung der „Einkünfte“ vor.

B. Zu Art. 9 Abs. 2

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1977

52

Ziff. 1 s. zu Abs. 1 Rz. 1

2. [Wirtschaftliche Doppelbesteuerung] Die Berichtigung der Bücher bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen in dem in Absatz 1 behandelten Fall kann insoweit zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Besteuerung derselben Einkünfte bei verschiedenen Personen) führen, als ein Unternehmen des

MA-Kommentar 1977

Staates A, dessen Gewinne erhöht wurden, mit einem Gewinnbetrag steuerpflichtig wird, der bereits bei dem mit ihm verbundenen Unternehmen in Staat B besteuert worden ist. Absatz 2 sieht vor, daß in diesen Fällen der Staat B eine entsprechende Berichtigung vornimmt, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

53

3. [Voraussetzung für die Gegenberichtigung] Bemerkt sei jedoch, daß in Staat B nicht auf jeden Fall eine Berichtigung vorzunehmen ist, nur weil die Gewinne in Staat A erhöht worden sind; die Berichtigung ist nur dann vorzunehmen, wenn Staat B der Auffassung ist, daß der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen des freien Marktes erzielt worden wäre. Der Absatz dient mit anderen Worten nicht dem Zweck, eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden, die sich ergibt, wenn die Gewinne eines verbundenen Unternehmens über den Betrag hinaus erhöht werden, den sie unter den Bedingungen des freien Marktes erreicht hätten. Staat B muß daher die Gewinne des verbundenen Unternehmens nur berichtigen, wenn er die in Staat A vorgenommene Berichtigung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach für gerechtfertigt ansieht.

54

4. [Berichtigungsmethode] Die Methode, nach der die Berichtigung vorzunehmen ist, wird in dem Absatz nicht bestimmt. Die

MA-Kommentar 1977

Mitgliedstaaten der OECD wenden in diesen Fällen unterschiedliche Methoden zur Entlastung an, weshalb es den Vertragsstaaten freigestellt ist, sich zweiseitig auf besondere Regelungen zur Aufnahme in den Artikel zu einigen. So werden manche Staaten in dem Fall, daß die Gewinne des Unternehmens X im Staat A auf den Betrag erhöht wurden, den sie unter den Bedingungen des freien Marktes erreicht hätten, die Berichtigung vornehmen, indem sie die Veranlagung des verbundenen Unternehmens Y im Staat B, die die doppelt besteuerten Gewinne enthält, berichtigen, um den steuerpflichtigen Gewinn entsprechend herabzusetzen. Andere Staaten werden für die Zwecke des Artikels 23 den doppelt besteuerten Gewinn des Unternehmens Y im Staat B so behandeln, als könnte er im Staat A besteuert werden. Demgemäß hat das Unternehmen des Staates B nach Artikel 23 in diesem Staat Anspruch auf Entlastung für die vom verbundenen Unternehmen in Staat A gezahlte Steuer.

55

5. [Sekundäre Berichtigung] Der Absatz behandelt die sogenannten „sekundären Berichtigungen“ nicht. Angenommen sei, im Staat A wurden die steuerpflichtigen Gewinne des Unternehmens X gemäß Absatz 1 des Artikels erhöht und auch im Staat B sind die Gewinne des Unternehmens Y berichtigt worden. Damit würde aber noch nicht derselbe Zustand hergestellt sein, der sich bei Geschäften unter den Bedingungen des freien Marktes erge-

MA-Kommentar 1977

ben hätte, weil sich die Beträge, die den Gewinn darstellen, der Gegenstand der Berichtigung war, tatsächlich beim Unternehmen Y, nicht aber beim Unternehmen X befinden. Hierzu läßt sich die Auffassung vertreten, daß das Unternehmen X, wären die Preise unter den Bedingungen des freien Marktes ausgehandelt worden, die Gewinne nachträglich auf das Unternehmen Y hätte übertragen wollen und daß es dies z. B. in Form einer Dividende oder Lizenzgebühr (wenn das Unternehmen Y die Muttergesellschaft des Unternehmens X wäre) oder auch in Form eines Darlehens (wenn das Unternehmen X die Muttergesellschaft des Unternehmens Y wäre) getan hätte; daraus können sich je nach Art der Einkünfte und den Bestimmungen des darauf anzuwendenden Artikels andere steuerliche Folgen (z. B. Erhebung einer Quellensteuer) ergeben.

6. [Innerstaatliches Recht] Diese sekundären Berichtigungen, die vorzunehmen sind, um denselben Zustand herbeizuführen wie bei Geschäften unter den Bedingungen des freien Marktes, hängen von den Umständen des Falles ab. Absatz 2 schließt derartige sekundäre Berichtigungen nicht aus, wenn sie nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten zulässig sind.

7. [Formvorschriften] Der Absatz läßt es außerdem offen, ob eine Frist vorgesehen werden sollte, nach deren Ablauf der Staat B nicht mehr verpflichtet ist, die Gewinne des Unterneh-

56

57

MA-Kommentar 1977

mens Y entsprechend einer Erhöhung der Gewinne des Unternehmens X im Staat A zu berichtigen. Einige Staaten sind der Ansicht, daß die Verpflichtung des Staates B zeitlich nicht begrenzt sein sollte; mit anderen Worten: Wie weit auch immer der Staat A bei der Berichtigung der Veranlagungen zeitlich zurückgeht, das Unternehmen Y muß billigerweise die Gewißheit haben, daß Staat B eine angemessene Berichtigung vornimmt. Andere Staaten erachten eine derartig unbestimmte Verpflichtung aus verwaltungsmäßigen Gründen als unangebracht. Daher ist diese Frage im Text des Artikels nicht behandelt; die Vertragsstaaten können jedoch in ihre zweiseitigen Abkommen Bestimmungen aufnehmen, die die Verpflichtung des Staates B zur Vornahme einer entsprechenden Berichtigung zeitlich begrenzen.

58

8. [Konsultationen] Können sich die Beteiligten nicht über Art und Höhe der entsprechenden Berichtigung einigen, so wird die Frage in der gleichen Weise wie jede andere Sachverhaltsfrage geregelt; gegebenenfalls können die zuständigen Behörden einander konsultieren.

II. Abkommensübersicht zu Absatz 2

s. o. Rz. 2

59

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 60 a) **Grundzüge:** Art. 9 Abs. 2 dient der **Beseitigung** einer sog. **wirtschaftlichen Doppelbesteuerung**, hier: einer Besteuerung desselben

Steuergutes bei verschiedenen Steuersubjekten, die wirtschaftlich eine Einheit bilden (Korn/Debatin Syst. I Rdnr. 11: „internationale steuerliche Doppelbelastung“; zu den Begriffen s.o. die Einleitung Rz. 2). Werden infolge „besonderer Bedingungen“ i.S. des Art. 9 Abs. 1 die Gewinne eines verbundenen Unternehmens in einem der beiden Vertragsstaaten verkürzt, hat dies zur Folge, daß sich die Gewinne des verbundenen Unternehmens im anderen Vertragsstaat entsprechend erhöhen. Berichtigt nun der erste Vertragsstaat die Gewinne des in seinem Gebiet ansässigen Unternehmens und besteuert er den erhöhten Gewinn, so wird der betreffende Gewinnanteil in beiden Vertragsstaaten, wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen, besteuert. Zur Vermeidung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sieht Art. 9 Abs. 2 vor, daß die Gewinnerhöhung in einem Vertragsstaat durch eine entsprechende Änderung der im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuern („Gegenberichtigung“) auszugleichen ist.

- 61 **b) Abgrenzung:** Art. 9 Abs. 2 bildet die **einzige** Abkommensvorschrift, deren Ziel die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist. Die Regelung ist **abschließend**, soweit nicht das innerstaatliche Recht ergänzende Möglichkeiten zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung vorsieht. Die Art. 23 A bzw. 23 B dienen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei **Identität des Abgabensubjekts** und können im Rahmen des Art. 9 Abs. 2 **nicht** ergänzend herangezogen werden. Darüber hinaus finden die Art. 23 A und 23 B nur auf Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge Anwendung, während Art. 9 im Zusammenhang des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 – einer Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge – steht (vgl. dazu o. Rz. 5f., 13 sowie Art. 23 Rz. 40).

- 62 Unter Art. 9 Abs. 2 fällt jedoch nicht jede wirtschaftliche Doppelbesteuerung verbundener Unternehmen. So kann eine unterschiedliche Qualifikation der Lizenzgebühren eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nach sich ziehen, wenn die Lizenzgebühr vom Staat der zahlenden Tochtergesellschaft nicht als solche anerkannt und demzufolge nicht als gewinnmindernde Betriebsausgabe zugelassen wird, während der Staat der Muttergesellschaft diese Lizenzgebühr nach Maßgabe des Art. 12 Abs. 1 besteuert. Selbst wenn beide Staaten eine bestimmte Zahlung einheitlich als Zinsen oder Lizenzgebühren qualifizieren, bedeutet dies nicht, daß damit diese Zahlung bei dem leistenden Unternehmen abzugsfähig wäre. Ob dies der Fall ist, richtet sich, von Art. 24 Abs. 5 abgesehen, ausschließlich nach dem internen Steuerrecht des Sitzstaates des leistenden Unternehmens. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist hier **nicht** die unmittelbare Folge einer auf dem Drittvergleich nach Art. 9 Abs. 1 beruhenden Erstberichtigung; vielmehr entsteht die Doppelbesteuerung nur „bei Gelegenheit“ einer unterschiedlichen Qualifikation der Zahlung an die Muttergesellschaft.

- 63 **c) Regelung:** Hat

– ein Vertragsstaat den Gewinnen des in seinem Gebiet ansässigen Unternehmens in **Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsmaß-**

stab des Abs. 1 Gewinne **zugerechnet** und entsprechend besteuert, mit denen

- **ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats** in diesem anderen Vertragsstaat **besteuert worden ist**,

so nimmt nach Art. 9 Abs. 2 Satz 1 der andere Staat eine **entsprechende Änderung der von ihm auf diese Gewinne erhobenen Steuer vor**. Nach Abs. 2 Satz 2 sind bei der Änderung **die übrigen Bestimmungen des Abkommens zu beachten**. Die beteiligten Finanzverwaltungen sollen einander, soweit erforderlich, konsultieren.

- 64 d) Die Gewinnzurechnung **und** entsprechende Besteuerung nach Art. 9 Abs. 1 ist **Anknüpfungspunkt** und grundsätzlich auch **Maßstab** für den Umfang der Gegenberichtigung nach Abs. 2. Die Formulierung Gewinnzurechnung „**und**“ entsprechende Besteuerung bringt zum Ausdruck, daß eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung tatsächlich eingetreten sein muß. Als **Anknüpfungspunkt** für die Gegenberichtigung kommt **nur** eine Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen i. S. d. Abs. 1 in Betracht. Dies ergibt sich aus der Wiederholung der Unabhängigkeitsfiktion des Abs. 1 in Abs. 2. Die Gewinnberichtigung bildet den **Maßstab für den Umfang der Gegenberichtigung**, wenn mehrere Voraussetzungen kumulativ vorliegen: der zu Lasten eines verbundenen Unternehmens i. S. des Abs. 1 berichtigte Gewinn muß bereits bei dem anderen verbundenen Unternehmen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sein; der Berichtigungsbetrag muß nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs („arm’s-length“-Prinzip), wie oben zu Abs. 1 dargestellt (Rz. 29 ff.), ermittelt worden sein; Regeln über den Vorteilsausgleich (o. Rz. 40) müssen hierbei berücksichtigt worden sein.

- 65 e) **Einigung der Vertragsstaaten als Voraussetzung:** Während der nach Abs. 1 berichtigende Vertragsstaat eine in seinem innerstaatlichen Recht begründete Maßnahme zu Lasten des bei ihm ansässigen Unternehmens durchführt, damit also ohne Übereinstimmung mit dem anderen Vertragsstaat handeln kann, setzt die Gegenberichtigung gemäß Abs. 2 voraus, daß zwischen beiden Vertragsstaaten **Einigkeit** sowohl über die **Qualifikation** des Leistungsentgelts (z. B. als Lizenzgebühr, Dividende, Zins etc.) als auch über dessen angemessene Höhe besteht. Die Einigung über den Grund der Erstberichtigung setzt voraus, daß beide Vertragsstaaten übereinstimmend einen Sachverhalt annehmen, der die Gewinnberichtigung rechtfertigt. Dagegen ist nicht erforderlich, daß der zur Gegenberichtigung aufgerufene Vertragsstaat die Subsumtion des Sachverhalts unter eine der innerstaatlichen Rechtsgrundlagen des erstberichtigenden Vertragsstaates nachvollzieht. Es kommt allein darauf an, daß die Gewinnberichtigung – ihre Berechtigung nach innerstaatlichem Recht unterstellt – nach der Meinung **beider** Vertragsstaaten in Übereinstimmung mit Art. 9 Abs. 1 durchgeführt wurde. Danach muß die Einigung alle in Rz. 14 ff. angeführten Punkte umfassen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf zu achten, daß die übereinstimmende **Qualifikation** des Leistungsentgeltes eine

wichtige Voraussetzung für die Vergleichbarkeit von Erst- und Gegenberichtigung bildet. Die Einigung über die Höhe des Berichtigungsbetrags setzt voraus, daß beide Staaten bei der Bestimmung des angemessenen, d. h. des unter unabhängigen Dritten üblichen Leistungsentgelts, zu gleichen Ergebnissen kommen. Dazu gehört auch eine übereinstimmende Anwendung der Grundsätze über den Vorteilsausgleich (vgl. Rz. 40, 64).

- 66 Für die **Herbeiführung der Einigung** sieht Abs. 2 Satz 2 vor, daß sich die **zuständigen Behörden** der Vertragsstaaten erforderlichenfalls **konsultieren**. Die Vorschrift verweist ausdrücklich auf die Möglichkeit zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach Maßgabe des Art. 25 MA. **Zuständige Behörde** für die Durchführung des Verfahrens ist in der Bundesrepublik Deutschland der Bundesminister der Finanzen (vergl. dazu *E. Weber* IWB F. 3 Gr. 2, 216). Bereits vor der Aufnahme des Abs. 2 in das Musterabkommen aus dem Jahre 1977 ging die überwiegende Meinung davon aus, daß das Verfahren auch zur Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durchgeführt werden könne (vgl. *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren, 163; *Korn/Debatin* Syst. I 1 Rdnr. 11; Einführungsschreiben AStG Tz. 1.15.; *C. Bellstedt*, Besteuerung, 223). Dennoch ist der ausdrückliche Hinweis auf die Konsultationsmöglichkeit in Abs. 2 Satz 2 erforderlich, weil das Verständigungsverfahren nach seinem Wortlaut nur auf die Beseitigung einer abkommenswidrigen Besteuerung bei Identität des Steuerpflichtigen zugeschnitten ist (vgl. zum Anwendungsbeereich des Verständigungsverfahrens Art. 25 Rz. 10, 29, 35). Das Verständigungsverfahren ist jedoch **nicht Rechtsgrundlage** für die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, sondern nur **Verfahren** zur Herbeiführung einer Einigung, die auf der Grundlage des materiellen Abkommens- oder innerstaatlichen Rechts zu finden ist (s. näher zu Art. 25 Rz. 59f.).

- 67 f) **Rechtsgrundlagen der Einigung**: Die Einigung der Vertragsstaaten über den Grund und die Höhe der Erstberichtigung nach Abs. 1 ist **Voraussetzung** für die Verpflichtung zur Gegenberichtigung gemäß Abs. 2. Aus der Vorschrift selber kann jedoch keine Verpflichtung zur Verwirklichung dieser Voraussetzung abgeleitet werden. Dies ergibt sich bereits aus dem Hinweis auf das Konsultationsverfahren in Abs. 2. Selbst wenn man dem Wortlaut: „werden ... einander konsultieren“ eine Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens entnehmen wollte, so gibt es in diesem Verfahren doch **keinen Einigungszwang** (vgl. dazu Art. 25 Rz. 67).

- 68 Rechtliche Bindungen der Vertragsstaaten im Verfahren der Einigung nach Art. 9 Abs. 2 ergeben sich jedoch aus Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 9 Abs. 1. Nach Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1 dürfen die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden. Daraus folgt, daß es dem Sitzstaat des Unternehmens überlassen bleibt, **wie** er diesen Gewinn besteuert. Die Verteilungsfolge des Art. 7 Abs. 1 kann jedoch nur dann eintreten, wenn Klarheit darüber

besteht, **welche** Gewinne zu den Gewinnen eines Unternehmens eines Vertragsstaats gehören. Art. 9 Abs. 1 konkretisiert die Verteilungsnorm des Art. 7 Abs. 1 deswegen dadurch, daß er Kriterien für die **Zuordnung** von Unternehmensgewinnen gibt. Damit bestimmt er Grenzen dessen, **was** nach innerstaatlichem Recht als Unternehmensgewinn besteuert werden darf. Gegenstand der Einigung i. S. des Abs. 2 kann demgemäß nur noch die Feststellung sein, ob der erstberichtigende Vertragsstaat die Grenzen des Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1 i. V. m. Art. 9 Abs. 1 überschritten, m. a. W. ob er sich darauf beschränkt hat, den Gewinn zu besteuern, den ihm Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1 zur Besteuerung zuweist. Art. 9 Abs. 1 enthält allerdings für die Gewinnberichtigung nur einen **quantitativen Maßstab**. Er normiert die Kriterien für die Ermittlung des (der Höhe nach) angemessenen Verrechnungspreises; daher kann auch die von **Abs. 2** für die Gegenberichtigung vorausgesetzte Einigung nur auf die quantitative Bestimmung des Berichtigungsbetrags gerichtet sein.

- 69 **g) Verfahrensrechtliche Grundlagen der Einigung:** Die in Art. 9 Abs. 2 vorgesehene Konsultation eröffnet den Behörden der beteiligten Finanzverwaltungen das Verständigungsverfahren nach Art. 25 (vgl. bereits Rz. 8). Dieses Verfahren bildet den Rahmen für die erforderliche Einigung. Folgende Verfahrensgrundsätze sind hier **für das deutsche Recht** hervorzuheben (vgl. im einzelnen Rz. 7 ff. zu Art. 25): War der Berichtigungsbescheid, der unter Abweichung von den Begrenzungen des Abs. 1 erlassen wurde, noch nicht bestandskräftig, so kann eine fehlerhafte Auslegung oder Subsumtion im Verständigungsverfahren ebenso korrigiert werden, wie nach einem Einspruch gemäß § 248 AO. Nach Eintritt der Bestandskraft ist eine Korrektur nach Maßgabe der §§ 172 ff. AO möglich, wobei insbesondere auf die Bestandskraftdurchbrechung bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen gemäß § 174 AO hinzuweisen ist (s. näher zu Art. 25 Rz. 68 ff.). Soweit Art. 9 Abs. 2 ausdrücklich bestimmt, daß eine „Änderung der von diesen Gewinnen erhobenen Steuer“ vorzunehmen ist, rechtfertigt diese völkerrechtliche Bestimmung eine Durchbrechung der Bestandskraft des Berichtigungsbescheides auch dann, wenn die Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO nicht vorliegen (vgl. zur Begründung: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren, 105 ff.). Nach Rechtskraft eines finanzgerichtlichen Urteils kann dagegen der Berichtigungsbescheid grundsätzlich nicht mehr geändert werden (vgl. Art. 25 Rz. 69).

- 70 Im Zusammenhang mit den verfahrensrechtlichen Grundlagen der Einigung ist auf den Richtlinienvorschlag der **EG-Kommission** über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren) aus dem Jahre 1976 hinzuweisen (KOM/76/611 endg. = BT-Drucksache 8/740 v. 7. 7. 1977; abgedruckt bei *M. Lehner* aaO Anh. 1). Dieser Vorschlag zielt auf eine Erweiterung der zwischen den Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Scheitert die Verständigung nach Art. 25, so soll eine aus

Vertretern der beteiligten Finanzverwaltungen und aus unabhängigen Personen bestehende **Schiedskommission** die Doppelbesteuerung beseitigen (dazu ausf. *M. Lehner* aaO m. w. N.).

- 71 **Mitwirkungs- und Informationspflichten** der verbundenen Unternehmen ergänzen die behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Die Verwaltungsgrundsätze enthalten entsprechende Regelungen in Tz. 9.1. sowie 9.2. und 9.3. Gemäß Tz. 9.1. richtet sich die Mitwirkung bei der Ermittlung und dem Nachweis für die Bildung des richtigen Verrechnungspreises im wesentlichen nach § 90 Abs. 2 AO (vgl. dazu *H. Becker*, Kommentierung des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze zu Tz. 9.1.1.1.). Tz. 9.2. erstreckt den Umfang der Mitwirkungspflicht auf alle Umstände, die für die Bildung und Beurteilung der Verrechnungspreise maßgebend sind. Dazu zählen insbesondere die zur Ermittlung der Fremdpreise heranzuziehenden Daten, die für die Preisbildung entscheidend sind (vgl. dazu *H. Becker*, aaO., Tz. 9.2.1.). Tz. 9.3. regelt die Rechtsfolgen bei unzureichender Mitwirkung: kommt danach ein Unternehmen seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, so kann das Finanzamt die Einkünfte aufgrund einer Schätzung nach § 162 AO berichtigen. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird ausgeführt, daß die Finanzverwaltung gegebenenfalls von einem nach der Lebenserfahrung möglichen Sachverhalt ausgehen kann, um Grund und Höhe der Berichtigung zu bestimmen (*BFH BStBl* 1968, 697). Schließlich ist bei der Schätzung, wenn andere Anhaltspunkte für die Schätzung nicht gegeben sind, § 1 Abs. 3 AStG anzuwenden (vgl. dazu: *H. Becker* aaO zu Tz. 9.3.1; zur Schätzung gemäß § 1 Abs. 3 AStG vgl. Rz. 34).

- 72 **h) Durchführung der Gegenberichtigung:** Eine Gegenberichtigung wird notwendig, wenn das Ergebnis der Erstberichtigung bestehen bleibt. Geschieht dies nur deshalb, weil der erstberichtigende Vertragsstaat **entgegen** der Auffassung des anderen Vertragsstaats an seiner Maßnahme **festhält**, so wird der letztere die Gegenberichtigung verweigern; die wirtschaftliche Doppelbesteuerung bleibt dann bestehen. Kommen **beide** Vertragsstaaten übereinstimmend zu dem Ergebnis, daß die Erstberichtigung von einem **zu hohen** Drittpreis als Vergleichsmaßstab ausgegangen sei, dann nimmt der **erstberichtigende Vertragsstaat** eine Korrektur des Berichtigungsbetrags vor, während der zur Gegenberichtigung aufgerufene Vertragsstaat eine Entlastung in Höhe des korrigierten Berichtigungsbetrages gewährt; in diesem Fall wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch das Zusammenwirken **beider** Vertragsstaaten beseitigt. Gelangen beide zu der übereinstimmenden Auffassung, daß die Erstberichtigung auch dem **Grunde** nach **nicht** gerechtfertigt war, dann ist diese vom erstberichtigenden Vertragsstaat rückgängig zu machen. Damit wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ohne eine Maßnahme nach Abs. 2 beseitigt (vgl. in diesem Zusammenhang auch die steuerliche Behandlung bei der Rückgängigmachung des zugewendeten Vorteils, *H. Becker* aaO zu Tz. 8.3. des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze). Nur wenn **beide** Ver-

tragsstaaten übereinstimmend zu dem Ergebnis gelangen, daß die Erstberichtigung sowohl dem Grunde wie der Höhe nach **gerechtfertigt** war, ist der andere Vertragsstaat zur Gegenberichtigung **verpflichtet**.

- 73 Für die **Gegenberichtigung** sieht Abs. 2 **keine bestimmte Methode** vor. Die Vereinbarung entsprechender Regelungen soll den Vertragsstaaten überlassen werden (MA-Komm. 77 zu Art. 9 Ziff. 4, o. Rz. 54). Der MA-Komm. nennt jedoch zwei Möglichkeiten: **die Veranlagung** des Unternehmens zu ändern und dadurch den steuerpflichtigen Gewinn herabzusetzen oder die – hier nur wirtschaftliche – Doppelbesteuerung in entsprechender **Anwendung des Art. 23** zu beseitigen.

- 74 Die Änderung der Veranlagung hat den Vorteil, daß sie eine spiegelbildliche Maßnahme zur Erstberichtigung ist und daß Steuerniveauunterschiede in beiden Staaten ohne Einfluß bleiben. Eine Befreiung oder Anrechnung nach dem Muster des Art. 23 A oder 23 B wäre nur bei **entsprechender** Anwendung dieser Vorschriften denkbar (vgl. dazu bereits Rz. 61). Beide Vorschriften setzen Subjektidentität voraus; darüber hinaus umfassen sie nur Fälle, in denen die Einkünfte „... nach diesem Abkommen“ im anderen Vertragsstaat besteuert werden können (vgl. Art. 23 A Abs. 1; Art. 23 B Abs. 1). Gerade dies ist aber bei Gewinnen eines Unternehmens eines Vertragsstaats, die gem. Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1 **nur** in diesem Staat besteuert werden können, nicht der Fall. Bei der **Methode der „indirekten Steueranrechnung“** wird auf das Erfordernis der Subjektidentität im Anrechnungsverfahren verzichtet. Bei der Anwendung dieser Methode wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung dadurch beseitigt, daß der Sitzstaat des den „arm's-length“-widrigen Vorteil empfangenden Unternehmens bei diesem die im anderen Vertragsstaat bei dem verbundenen Unternehmen nach Art. 9 Abs. 1 erhöhte Steuer anrechnet (vgl. *E. Strobl*, Gewinnabgrenzung, 315; *H. Debatin* CDFI LIV a I, 15f.). Auf den ersten Blick scheint diese Methode im Zusammenhang mit der auf die rechtliche Selbständigkeit der verbundenen Unternehmen abstellenden Gewinnberichtigungsvorschrift systemfremd, weil sie einen „über die rechtliche Trennung der Unternehmen hinweggreifenden Steuerausgleich“ darstellt (*Korn/Debatin* Syst. I Rdnr. 23). Sie wird jedoch dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 2: „... Änderung der ... erhobenen **Steuer**“ insofern besser gerecht als die Veranlagungsänderung, weil sie unmittelbar an die effektive Besteuerung anknüpft. Diese Methode verlangt jedoch unter der Geltung einer der Mustervorschrift entsprechenden Bestimmung, daß die „indirekte Anrechnung“ unter den **Vorbehalt** der Einigung über Grund und Höhe des Leistungsentgelts gestellt wird. Eine „automatische Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung“ würde mithin **nicht** die Folge der „indirekten Steueranrechnung“ sein (vgl. *E. Strobl* aaO 316).

- 75 **i) Die sekundäre Berichtigung:** Von der Gegenberichtigung gemäß Abs. 2 unterscheidet der MA-Komm. 77 zu Art. 9 Ziff. 5, o. Rz. 55 die „sekundäre Berichtigung“. Sie ist in Art. 9 nicht geregelt, aber durch

die Formulierung des Abs. 2 Satz 2: „bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen des Abkommens zu berücksichtigen“ hinsichtlich der Art und Weise ihrer Durchführung an das materielle Abkommensrecht gebunden.

- 76 Im Wege der **Erstberichtigung** wird erreicht, daß der zugunsten eines Unternehmens verlagerte Gewinnanteil bei demjenigen Unternehmen besteuert wird, dem er nach dem „arm's-length“-Prinzip zuzurechnen ist. Die **Gegenberichtigung** bewirkt eine spiegelbildliche Entlastung des anderen Unternehmens von derjenigen Steuer, mit der es nur als Folge der „arm's-length“-widrigen Transaktion belastet wurde. Beide Maßnahmen beschränken sich auf die **fiktive Zuordnung des Gewinns, ohne den tatsächlich gewährten Vorteil rückgängig zu machen**. Die Beträge, die der Besteuerung als berichtigter Gewinn zugrundegelegt wurden, befinden sich also nach wie vor bei dem Unternehmen desjenigen Vertragsstaates, der die Gegenberichtigung vorgenommen hat. Die **sekundäre Gewinnberichtigung** verfolgt das Ziel, diese Beträge abkommenskonform zu besteuern. Gilt der verlagerte Gewinn als verdeckte Gewinnausschüttung, also als „Dividende“ i. S. des DBA, so darf der Vertragsstaat, der die Erstberichtigung nach Abs. 1 vorgenommen hat, neben der Körperschaftsteuer auf den für diese Ausschüttung verwendeten Gewinn auch eine Dividendensteuer erheben. Der andere Vertragsstaat darf diese Dividenden unter Anrechnung der Dividendensteuer auch seiner Besteuerung unterwerfen, es sei denn, er hat entsprechend dem DBA ein Schachtelprivileg zu gewähren. Für eine sekundäre Gewinnberichtigung besteht danach kein Raum, wenn das Unternehmen, bei dem sich der Vorteil tatsächlich befindet, diesen an das der Erstberichtigung unterworfenen Unternehmen zurückführt.

2. Abweichungen

- 77 Abgesehen von den *DBA Tschechoslowakei*, Art. 9, und *Tunesien*, Art. 9, ist die Vorschrift bisher in keinem geltenden DBA der Bundesrepublik Deutschland enthalten.
- 78 Soweit die Abkommen keine dem Art. 9 Abs. 1 und 2 MA entsprechende Gewinnberichtigungsvorschrift enthalten (*DBA Finnland 1935*, *Italien*, *Rumänien*, *USSR*), bleibt die Gewinnberichtigung nach innerstaatlichem Recht unbeschränkt zulässig (vgl. o. Rz. 11 ff.).

Artikel 21: Andere Einkünfte

MA-Text 1963

Art. 21 Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte

Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.

MA-Text 1977

Art. 21 Andere Einkünfte

1. Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

2. Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.

Inhalt

Rz.

A. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar	1-3
II. Abkommensübersicht	4
III. Erläuterungen	5-19
1. Normalfassung entsprechend MA	5-14
a) Grundzüge	5
b) Abgrenzung	6
c) Regelung	7, 8
d) Begriffsbestimmungen	9
e) Anwendungsbereich	10-14
2. Abweichungen	15-19

	Rz.
a) Keine Auffangklausel	15
b) Keine Regelung für Drittstaatseinkünfte	16
c) Sonderbestimmungen	17
d) Größere Abweichungen	18
e) Entsprechungen zum MA 77 mit Abweichungen	19
B. Zu Absatz 2	
I. MA-Kommentar	20–22
II. Abkommensübersicht	4
III. Erläuterungen	23–32
1. Normalfassung entsprechend MA	23–30
a) Grundzüge	23
b) Regelung	24
c) Unbewegliches Vermögen	25
d) Rechte oder Vermögenswerte	26, 27
e) Besonderheiten	28, 29
f) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Vorbehalte	30
2. Abweichungen	
a) Keine entsprechende Regelung	31
b) Ausnahmen	32

A. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

- 1 1. **[Grundsatz]** Dieser Artikel, der in gleicher oder ähnlicher Form in den meisten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, gibt eine allgemeine Regel für die Einkünfte, die in den vorhergehenden Artikeln des Abkommens nicht ausdrücklich erwähnt sind. Er erkennt das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Staate zu, in dem der Empfänger der Einkünfte ansässig ist.

2

MA-Kommentar 1977

1. **[Grundsatz]** Dieser Artikel enthält eine allgemeine Regelung für die Einkünfte, die in den vorhergehenden Artikeln nicht behandelt werden. Dazu gehören nicht nur die nicht ausdrücklich erwähnten Einkunftsarten, sondern auch Einkünfte, die aus nicht ausdrücklich erwähnten Quellen stammen. Der Anwendungsbereich des Artikels beschränkt sich nicht auf Einkünfte, die aus einem Vertragsstaat stammen; er erstreckt sich auch auf Einkünfte aus dritten Staaten.
2. **[Ausschließliche Wohnsitzbesteuerung]** Nach diesem Absatz steht das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zu. Bei einem Konflikt im

MA-Kommentar 1963

- 3 2. **[Tatsächliche Besteuerung im Wohnsitzstaat]** *Aus der Fassung des Artikels ergibt sich, daß diese Regel ohne Rücksicht darauf anzuwenden ist, ob von dem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Stammen die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so kann dieser eine Steuer selbst dann nicht erheben, wenn die Einkünfte im erstgenannten Staat nicht besteuert werden. Um zu vermeiden, daß die Einkünfte jeglicher Besteuerung entgehen, können die Vertragsstaaten vereinbaren, daß die Anwendung des Artikels auf jene Einkünfte beschränkt bleibt, für die in dem Staat, in dem der Empfänger ansässig ist, eine Steuerpflicht besteht; sie können den Artikel in diesem Sinn ändern.*

MA-Kommentar 1977

Fall von zwei Wohnsitzen ergibt sich aus Artikel 4 auch eine Zuteilung des Besteuerungsrechts für Einkünfte aus dritten Staaten.

3. **[Tatsächliche Besteuerung im Wohnsitzstaat]** Der Absatz gilt ohne Rücksicht darauf, ob das Besteuerungsrecht auch tatsächlich vom Wohnsitzstaat ausgeübt wird; daher kann der andere Staat die aus seinem Gebiet stammenden Einkünfte auch dann nicht besteuern, wenn sie im erstgenannten Staat nicht besteuert werden. Bei Einkünften aus einem dritten Staat, deren Empfänger nach dem innerstaatlichen Recht beider Vertragsstaaten als dort ansässig gilt, führt die Anwendung des Artikels 4 dazu, daß der Empfänger als nur in einem der Vertragsstaaten ansässig behandelt wird und nur in diesem Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist. In diesem Fall kann der andere Vertragsstaat die aus dem dritten Staat stammenden Einkünfte selbst dann nicht besteuern, wenn der Empfänger in dem Staat, in dem er nach Artikel 4 als ansässig gilt, nicht besteuert wird. Um eine Nichtbesteuerung zu vermeiden, können die Vertragsstaaten vereinbaren, den Anwendungsbereich des Artikels auf Einkünfte zu beschränken, die im Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, und den Absatz entsprechend ändern. Im Grunde handelt es sich dabei nur um eine Besonderheit des allgemeinen Problems, das in den Ziffern 34 und 35 des Kommentars zu Artikel 23 A behandelt wird.

Ziff. 4 s. zu Abs. 2 Rz. 20

II. Abkommensübersicht zu Absatz 1 und 2

4 DBA	Inhalt der Regelung	Nur bei Steuerpflicht im Wohnsitzstaat: ja/ nein	Artikel	Rz.
Ägypten	Keine Regelung	—	—	15
Argentinien	= MA 63, Sonderbestimmung	nein	21	5 ff.; 32
Australien	Sonderbestimmung	—	20, 22 Abs. 1, 2 Buchst. b (vii)	18
Belgien	≈ MA 63	nein	21	5 ff.
Brasilien	Besteuerung in beiden Staaten	—	22	18
<i>Ceylon s. Sri Lanka</i>				
Dänemark	≈ MA 63	nein	16	5 ff.
Elfenbeinküste	≈ MA 63, Ausnahme für Betriebsstätte oder feste Einrichtung	nein	21	5 ff.; 32
<i>Finnland 1935</i>	≈ MA 63 (Einschließlich Leibrenten)	nein	8	5 ff.; 17
Finnland 1979	= MA 63, Sonderbestimmung	nein	21, Prot. Nr. 1	5 ff.; 17
Frankreich	≈ MA 63	nein	18	5 ff.
Griechenland	Keine Regelung	—	—	15
Großbritannien	≈ MA 63	ja	XV	5 ff.; 16
Indien	Keine Regelung	—	—	15
Indonesien	= MA 63	ja	20 Prot. Nr. 3	5 ff.; 16
Iran	= MA 63	nein	22	5 ff.
Irland	keine Regelung	—	—	15
Island	= MA 63	nein	21	5 ff.
Israel	≈ MA 63	nein	17	5 ff.
Italien	Sonderbestimmung	—	7, 11 Nr. 2, 12	18
Jamaika	= MA 63	nein	21	5 ff.
Japan	≈ 63	nein	22	5 ff.; 17
Kanada 1956	Keine Regelung	—	—	15
Kanada 1981	= MA 77, Besteuerung auch im Quellenstaat, Sonderbestimmung für Nachlässe und Trusts	nein	21 Prot. Nr. 4	5 ff.; 19; 23 ff.;
Kenia	= MA 63, Sonderbestimmung	nein (aber Ausnahme)	21 Prot. Nr. 2	5 ff.; 16
Korea	Keine Regelung	—	—	15

DBA	Inhalt der Regelung	Nur bei Steuerpflicht im Wohnsitzstaat: ja/nein	Artikel	Rz.
Liberia	Sonderbestimmung	—	21 Prot.Nr. 4	18
Luxemburg	≈ MA 63	nein	16	5 ff.
Malaysia	≈ MA 63, Sonderbehandlung für Treuhandverhältnis u. Nachlaß	nein	21 Prot.Nr. 2	5 ff.; 17
Malta	= MA 63	nein	21	5 ff.
Marokko	= MA 63	ja	21 Prot.Nr. 1	5 ff.; 16
Mauritius	= MA 77, ohne Regelung für unbewegliches Vermögen	nein	22	5 ff.; 19; 23 ff.; 32
Neuseeland	≈ MA 77, Besteuerung auch im Quellenstaat; Sonderbestimmungen	nein	21 Prot.Nr. 7	5 ff.; 19; 23 ff.; 32
Niederlande	≈ MA 63	nein	16	5 ff.
Norwegen	≈ MA 63	nein	16	5 ff.
Österreich	≈ MA 63	nein	13 Abs. 1	5 ff.
Pakistan	Keine Regelung	—	—	15
Polen	= MA 63	nein	19 Prot.Nr. 5	5 ff.
Portugal	≈ MA 77	5	22	5 ff.; 19; 23 ff.;
Rumänien	Keine Regelung	—	—	15
Sambia	= MA 63	ja	21 Prot.Nr. 2	5 ff.; 16
Schweden	≈ MA 63	nein	17	5 ff.
Schweiz	= MA 63	nein	21	5 ff.
Singapur	= MA 63	nein (aber Ausnahme)	20, 21	5 ff.; 16
Spanien	= MA 63	nein	21	5 ff.
Sri Lanka (Ceylon) 1962	Keine Regelung	—	—	15
Sri Lanka 1979	Keine Regelung	—	—	15
Südafrika	≈ MA 63	ja	19	5 ff.; 16
Thailand	Keine Regelung	—	—	15
Trinidad und Tobago	≈ MA 63, jedoch nur für Drittstaatseinkünfte	—	21	5 ff.; 18
Tschechoslowakei	= MA 63	nein	21	5 ff.
Tunesien	= MA 63	nein	21	5 ff.
Ungarn	≈ MA 63	nein	21	5 ff.
USA	Keine Regelung	—	—	15
USSR	≈ MA 63	nein	17	5 ff.
Zypern	= MA 63	ja	21, Prot.Nr. 2	5 ff.; 16

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 5 a) **Grundzüge:** Art. 21 Abs. 1 ergänzt die voraufgehenden Verteilungsnormen des DBA. Er weist die Besteuerung von Einkünften, die von diesen Verteilungsnormen nicht erfaßt werden, dem **Wohnsitzstaat** zu. Eine Besteuerung im anderen Vertragsstaat ist ausgeschlossen („können nur“, s. Vor Art. 6 bis 22 Rz. 3, 4). Der Wohnsitzstaat besteuert die Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Recht, ohne durch das Abkommen darin beschränkt zu sein. Zur Anwendung der Vorschrift kann es aus zwei Gründen kommen: erstens, weil Einkünfte **ihrer Art nach** von den Art. 6 bis 20 nicht erfaßt werden, sie unter keine der dort spezifizierten Einkunftsarten fallen; zweitens, weil eine Reihe der voraufgehenden Verteilungsnormen nur die Besteuerung von Einkünften aus dem anderen Vertragsstaat regelt, die Besteuerung von Einkünften **aus dem Wohnsitzstaat** sowie aus **Drittstaaten** dagegen offen läßt. Art. 21 gilt aber selbstverständlich, wie alle DBA-Vorschriften **nur im Verhältnis der Vertragsstaaten** zueinander. Im Verhältnis zu Drittstaaten kann er nicht angerufen werden.
- 6 b) **Abgrenzung:** Verteilungsnormen mit **abschließender** Rechtsfolge (s. Vor Art. 6 bis 22 Rz. 3, 4), die die ausschließliche Besteuerung dem Wohnsitzstaat bzw. Sitzstaat, in Ausnahmefällen auch dem Quellenstaat zuweisen, **ohne** die Zuweisung auf Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat zu beschränken, werden durch Art. 21 Abs. 1 **nicht berührt** (vgl. Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1; Art. 8; Art. 13 Abs. 3 und 4; Art. 14 Abs. 1; Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 1; Art. 18). Beschränkt sich die Zuweisung auf Einkünfte aus dem Vertragsstaat, so greift für Drittstaatseinkünfte Art. 21 ergänzend ein (s. näher u. Rz. 12 ff.). **Bei Verteilungsnormen mit nichtabschließender Rechtsfolge**, also solchen, für die Art. 23 die Beseitigung der Doppelbesteuerung regelt, ergänzt Art. 21 die Rechtsfolge des Art. 23, soweit es um Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat oder aus Drittstaaten geht. Auch der **persönliche Geltungsbereich** des DBA (Art. 1) wird durch Art. 21 nicht berührt. Wie alle Verteilungsnormen der DBA gilt auch Art. 21 nur für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind (zur Ansässigkeit vgl. Art. 4 Rz. 24 f.). Fließen Einkünfte i. S. des Art. 21 einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen im anderen Staat oder einer festen Einrichtung zu, die ihm zur Ausübung einer selbständigen Arbeit zur Verfügung steht, so gehen Art. 7 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 dem Art. 21 insoweit vor (Art. 21 Abs. 2, s. u. Rz. 26 f.).
- 7 c) **Regelung:** Bezieht
 – eine **in einem Vertragsstaat ansässige Person**
 – **Einkünfte**,
 – die **in den Art. 6 bis 21 nicht behandelt** werden
 so können nach Art. 21 Abs. 1 diese Einkünfte **ohne Rücksicht auf ihre Herkunft** nur im **Wohnsitzstaat** besteuert werden.

- 8 Abs. 1 weist dem Wohnsitzstaat (Sitzstaat) die **ausschließliche Besteuerung** zu. Er ist daher eine Verteilungsnorm mit abschließender Rechtsfolge; für eine Anwendung des Art. 23 bleibt weder Raum noch Notwendigkeit. Die Zuweisung an den Wohnsitzstaat und, damit verbunden, die Freistellung im Quellenstaat hängen nicht davon ab, daß der Wohnsitzstaat sein Besteuerungsrecht auch tatsächlich wahrnimmt. Dies hat zur Folge, daß Einkünfte u. U. unbesteuert bleiben, wenn sie im Wohnsitzstaat nicht steuerpflichtig sind (vgl. dazu Art. 4 Rz. 16). Eine Doppel-Nichtbesteuerung wird jedoch vermieden, wenn die Vertragsstaaten die Rechtsfolge des Abs. 1 davon abhängig machen, daß der Wohnsitzstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt. Zu diesem Zweck kann eine „subject-to-tax-clause“ vereinbart werden (vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 3, o. Rz. 3, sowie Art. 4 Rz. 16).
- 9 d) Zum Begriff der **Person** s. Art. 3 Rz. 14ff. Die Ansässigkeit der Person, somit die Bestimmung des **Wohnsitzstaates** richtet sich, da auch Art. 21 **nur** im Verhältnis beider Vertragsstaaten gilt, nach Art. 4 (vgl. dort Rz. 64ff.; zur Auswirkung der Wohnsitz- bzw. Sitzbesteuerung nach Art. 4 Abs. 2 und 3 auf die innerstaatliche Steuerpflicht: aaO Rz. 11 ff.). Was „**Einkünfte**“ sind, ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht des das Abkommen anwendenden Staates (s. die Einleitung Rz. 60). **Welcher Art** die Einkünfte sind, ist dagegen eine Frage der Abkommensauslegung. Die Einkunftsarten des DBA dürfen nicht mit denen des innerstaatlichen Rechts gleichgesetzt werden (vgl. Vor Art. 6 bis 22 Rz. 2). Verteilungsnormen beschreiben entweder **Tätigkeiten**, die der Einkunftserzielung dienen (Art. 6 Abs. 3, 7, 14, 15, 18), daneben spezielle Ausprägungen dieser Formen der Erwerbstätigkeit (s. bereits o. zu Art. 7 Rz. 24), oder nennen nur die **Quelle**, aus der Einkünfte bezogen werden (vgl. z. B. Art. 10 bis 13). Eine vergleichbare Gesetzestechnik findet sich in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 AStG.
- 10 e) Art. 21 gilt für Einkünfte, die **in den vorstehenden Artikeln** (erg. des Abkommens) **nicht behandelt wurden** (engl.: „not dealt with“; franz.: „pas traités“). Mit den **vorstehenden Artikeln** sind nur die Verteilungsnormen des Abkommens, die Art. 6 bis 20, gemeint. Art. 21 erweitert den sachlichen Geltungsbereich des Abkommens nicht. Er gilt daher **nicht** für Einkünfte, auf die das Abkommen **insgesamt** keine Anwendung findet, d. h. für Einkünfte, die nicht von den nach Art. 2 MA unter das Abkommen fallenden Steuern erfaßt werden. In den Art. 6 bis 20 **nicht behandelt** sind Einkünfte, wenn sie unter keinen dieser Artikel subsumiert werden können. Diese Frage ist zunächst zu klären; dabei sind alle für die Abkommensauslegung geltenden Rechtsgrundsätze heranzuziehen (s. die Einleitung Rz. 31 ff.; ferner o. zu Art. 3 Rz. 53 ff.). Erst wenn die Auslegung ergibt, daß keiner der Art. 6 bis 20 einschlägig ist, kann Art. 21 angewandt werden.
- „Nicht behandelt“ darf also nicht mit „nicht eindeutig behandelt“ gleichgesetzt werden: Art. 21 dient nicht der Beseitigung von Auslegungsschwierigkeiten, noch weniger ihrer Entscheidung zugunsten des Wohnsitz- bzw. Sitzstaates. Soweit es um in den Art. 6ff. nicht gere-

gelte Einkunftsarten geht, bleibt demgemäß der Anwendungsbereich der Vorschrift **sehr eng**. Sie gilt insbesondere für Renten, die auf früheren Beitragsleistungen beruhen (z. B. Sozialversicherungsrenten, Unterhaltszahlungen an Angehörige und andere Nahestehende, Schadenersatzleistungen, soweit damit nicht Entschädigungen für entgangene, unter die vorhergehenden Artikel fallende Einkünfte abgegolten werden (Unfallrenten, Wiedergutmachungszahlungen), sonstige Zuwendungen und Preise für allgemeine künstlerische und wissenschaftliche Leistungen, Zuwendungen von Stiftungen (FG Münster EFG 1970, 380: DBA Niederlande), Lotteriegewinne. (Vgl. auch die von W. Schürmann angeführten Beispiele in Meyer-Marsilius/Hangarter Art. 21 Anm. II 1.).

- 11 Größer ist die Bedeutung der Vorschrift dagegen für Einkünfte, die zwar ihrer Art nach schon in den Art. 6 bis 20 geregelt werden, dort jedoch beschränkt auf Einkünfte aus dem **anderen Vertragsstaat** d. h. dem Vertragsstaat, in dem der Bezieher der Einkünfte nicht i. S. des Art. 4 MA ansässig ist (Art. 6 Abs. 1; Art. 10 Abs. 1; Art. 11 Abs. 1; Art. 12 Abs. 1; Art. 13 Abs. 1 und 2; Art. 15 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2; Art. 16; Art. 17 Abs. 1; Art. 19).
- 12 Art. 21 weist dem Wohnsitzstaat die Besteuerung der „in den vorstehenden Artikeln nicht behandelten Einkünfte **ohne Rücksicht auf ihre Herkunft**“ zu. Abweichend hieß es im MA 63 – und heißt es übereinstimmend in zahlreichen DBA der Bundesrepublik, die dem MA 63 folgen, s. o. die Abkommensübersicht Rz. 4 – nur „die in den vorstehenden Artikeln **nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte**“; das könnte so verstanden werden, als seien nur nicht erwähnte Einkunftsarten gemeint, zumal auch der MA-Komm. 63 auf die Einkünfte aus anderen Staaten nicht ausdrücklich hinwies. Dennoch galt schon nach dem MA 63 Art. 21 auch für diejenigen Einkünfte, die in den vorausgehenden Artikeln nur als Einkünfte aus einem Vertragsstaat, nicht dagegen als Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat oder aus dritten Staaten „erwähnt“ wurden: auch sie werden durch Art. 21 der Besteuerung im Wohnsitzstaat vorbehalten und zugewiesen (Korn/Debatin Syst. I Rdnr. 48 und Schweiz S. 647; W. Schürmann in Meyer-Marsilius/Hangarter Art. 21 Anm. II 2). Die jetzige Formulierung des MA 77 stellt dies nur **ausdrücklich** klar. Daß Einkünfte aus dem **Wohnsitzstaat** nur im Wohnsitzstaat zu besteuern sind, ist unproblematisch und wird nur in seltenen Fällen zweifelhaft sein.
- 13 **Drittstaaten** im Verhältnis zu den Vertragsstaaten sind **alle anderen Staaten**, ob sie nun mit den Vertragsstaaten oder einem von ihnen ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben oder nicht. Obwohl Art. 21 nur das Verhältnis der Vertragsstaaten regelt und nur für sie gilt, berührt er mittelbar auch ihr Verhältnis zum Drittstaat: so kann es sein, daß die Drittstaatsinkünfte in beiden Vertragsstaaten steuerfrei bleiben, wenn der Wohnsitzstaat sie nicht besteuert und das Abkommen die Wirkung des Art. 21 nicht an die Bedingung knüpft, daß die Einkünfte im Wohnsitzstaat tatsächlich besteuert werden (vgl. o. Rz. 8).

- 14 **Besondere Fallkonstellationen** entstehen, wenn ein Vertragsstaat oder beide mit dem Drittstaat Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben: die Einkünfte, die zwischen den beiden Vertragsstaaten Drittstaatseinkünfte sind und unter Art. 21 fallen, werden dann i. d. R. in Abkommen mit dem „Drittstaat“ **behandelt** sein mit der Folge, daß die Vertragsstaaten das ihnen durch Art. 21 zugewiesene Besteuerungsrecht nur nach Maßgabe ihrer Abkommen mit dem „Drittstaat“ ausüben dürfen. So ist es denkbar, daß ein Vertragsstaat nach demjenigen Abkommen, für das die Einkünfte Drittstaatseinkünfte sind, als Wohnsitzstaat zu deren Besteuerung befugt, durch das Abkommen mit dem Drittstaat aber zugleich zu deren Freistellung verpflichtet ist. Nach dem ersten Abkommen ist dann aber auch der Nicht-Wohnsitzstaat zur Besteuerung der Einkünfte nicht mehr befugt. Das Ergebnis ist sachgerecht, solange zumindest der Drittstaat nach dem von ihm abgeschlossenen DBA die Einkünfte besteuern darf und sie auch tatsächlich besteuert. Es ist aber nicht schwer, sich vorzustellen, daß wiederum auch dieser Staat durch ein DBA verpflichtet ist die betreffenden Einkünfte freizustellen. Dies kommt nur dann nicht in Betracht, wenn die Vertragsstaaten in Art. 21 eine „subject-to-tax-clause“ eingefügt haben (vgl. o. Rz. 8, 13).

2. Abweichungen

- 15 **a) Keine Auffangklausel** enthalten die DBA *Ägypten, Griechenland, Indien, Irland, Kanada 1956, Korea, Pakistan, Rumänien, Sri Lanka (Ceylon) 1962, Sri Lanka 1979, Thailand und USA*. Eine Freistellung der im Abkommen nicht besonders behandelten Einkünfte gibt es also nach diesen DBA nicht (*Korn/Debatin Syst. I Rdnr. 48*). Soweit die **speziellen Verteilungsnormen** für einzelne Einkunftsarten **nicht eingreifen**, bleibt eine etwaige **Doppelbesteuerung** von Einkünften, die ihrer Art nach im Abkommen nicht erwähnt sind, ebenso wie von Drittstaats-einkünften **bestehen**. *BMF v. 28. 3. 1977 FR 1977, 230*, will das dadurch vermeiden, daß er als Einkünfte aus „Quellen“ in den USA auch Bezüge versteht, die von den Verteilungsnormen nicht erfaßt werden (im konkreten Fall Unterhaltszahlungen), und so zu einer Freistellung gemäß der dem Art. 23 A MA entsprechenden Abkommensvorschrift gelangt; das kann indes nicht der Sinn des Abkommens sein, denn die Verteilungsnormen würden dadurch entbehrlich. Auch eine Art. 4 Abs. 2 MA entsprechende Regelung zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Wohnsitzes ändert an dieser Rechtsfolge nichts. Die Bestimmung des Wohnsitzes ist **Voraussetzung** für die Anwendung der Verteilungsnormen (vgl. Art. 4 Rz. 9). Fehlt aber eine Verteilungsnorm und sei es auch in Form einer Auffangvorschrift, so können allein aus der Bestimmung des Wohnsitzes für die Beseitigung der Doppelbesteuerung keine Folgerungen gezogen werden. Während die Auffangklausel zum Ausdruck bringt, daß **nur der Wohnsitzstaat** besteuern darf, wenn nicht dem Quellenstaat die Besteuerung ausdrücklich vor-

behalten ist, soll nach *Korn/Debatin* das Fehlen der Auffangklausel „umgekehrt“ bewirken, daß die Besteuerung im Quellenstaat „unangetastet“ bleibe, falls sie nicht ausdrücklich aufgehoben werde (*Korn/Debatin Syst. IV Rdnr. 304*). Das ist nur dann richtig, wenn man das „unangetastet“ nicht im Sinne eines Vorrangs versteht: zu einer Besteuerung ausschließlich oder vorrangig im Quellenstaat kommt es beim Fehlen der Auffangklausel nur, **wenn und soweit** der Wohnsitzstaat **einseitig** die sich ergebende Doppelbesteuerung durch Freistellung oder Anrechnung ausräumt.

- 16 **b)** Daß zahlreiche DBA der Bundesrepublik der Fassung des MA 63 folgen, die Einkünfte aus Drittstaaten also nicht ausdrücklich einbeziehen, wurde schon erwähnt. Von ihnen machen die *DBA Großbritannien und Indonesien* (Prot. Nr. 3) die Wirkung der Auffangklausel von der **tatsächlichen** Besteuerung im Wohnsitzstaat abhängig (s. o. Rz. 8, 13). Im gleichen Sinne wirkt sich in den *DBA Kenia und Sambia* (jeweils Prot. Nr. 2); *Singapur*, Art. 21; *Südafrika*, Art. 19 und *Zypern*, Prot. Nr. 2 die Bestimmung aus, daß Steuererleichterungen im Quellenstaat generell nur gewährt werden, wenn die betreffenden Einkünfte im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterliegen (s. Vor Art. 6 bis 22 Rz. 9), im *DBA Marokko* das Erfordernis, daß eine „übliche steuerliche Behandlung“ der Einkünfte nachzuweisen sei (aaO).
- 17 **c) Sonderbestimmungen** zu einer dem Art. 21 MA 63 grundsätzlich entsprechenden Regelung: Das *DBA Japan* entspricht der Regelung des MA 63 in anderer Formulierung; es weist nicht dem Wohnsitzstaat die im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte zu, sondern **befreit**, was auf das Gleiche hinausläuft, diese Einkünfte von der Steuer des anderen Vertragsstaats (vgl. *Korn/Debatin Japan* S. 179). Art. 8 *DBA Finnland 1935* bestimmt ausdrücklich, daß die Auffangvorschrift auch für Leibrenten gilt. Nach Art. 21 Abs. 2 *DBA Malaysia* berührt die Regelung des Abs. 1 nicht die Besteuerung der Einkünfte einer Person aus einem Treuhandverhältnis oder einem unter Verwaltung stehenden Nachlaß nach malaysischem Recht. Zum Vorbehalt nach Nr. 2 des Protokolls, welches eine „remittance-clause“ enthält, s. o. Vor Art. 6 bis 22 Rz. 10.
- 18 **d) Größere Abweichungen von Art. 21 MA 63:** Art. 21 *DBA Liberia* enthält **keine** allgemeine Auffangklausel. Er gilt **nur** in Fällen, in denen der Steuerpflichtige nach Art. 4 Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist und aufgrund des Art. 4 Abs. 2 oder 3 als nur in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig **gilt** (vgl. dazu o. Art. 4 Rz. 9). Die Vorschrift regelt für diesen Fall die Besteuerung von Einkünften aus dem abkommensrechtlichen Wohnsitzstaat oder aus Drittstaaten; sie weist deren Besteuerung ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu. In den Verteilungsnormen nicht besonders geregelte Einkünfte einer Person, die gemäß Art. 4 Abs. 1 **nur** in **einem** Vertragsstaat ansässig ist, bleiben nach dieser Regelung der Besteuerung in beiden Vertragsstaaten unterworfen. Die gleiche Regelung enthält auch Art. 20 *DBA Australien* (s. näher *Korn/Debatin Australien* S. 93 ff.). Hier ist jedoch zusätzlich vorgese-

hen, daß der Wohnsitzstaat Steuern des anderen Staates auf Einkünfte, „die in den vorhergehenden Artikeln dieses Abkommens nicht behandelt sind“, **anzurechnen** hat (für die deutsche Seite Art. 22 Abs. 2 Buchst. b (vii), für die australische aus Art. 22 Abs. 1 zu entnehmen), so daß das DBA am Ende doch eine Auffangklausel, allerdings abweichend vom MA mit vorrangiger Besteuerung im Nichtwohnsitzstaat hat. Art. 21 *DBA Trinidad und Tobago* betrifft nur Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die aus Quellen **außerhalb beider** Vertragsstaaten, somit aus Drittstaaten, stammen. Er weist für diese die ausschließliche Besteuerung dem Wohnsitzstaat zu. Nach Art. 22 *DBA Brasilien* dürfen die nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in **beiden** Vertragsstaaten besteuert werden. Zur Ausgleichung einer Doppelbesteuerung gewährt der Wohnsitzstaat nach Art. 24 Abs. 2 oder Abs. 4 Steueranrechnung. Hier hat in der Tat nach dem Abkommen die Besteuerung im Quellenstaat Vorrang. Das *DBA Italien* enthält Auffangvorschriften für Einkünfte, die mit Einkünften aus Arbeit zusammenhängen (Art. 7), für Personalsteuern, die nicht Art. 11 Nr. 1 unterfallen (Art. 11 Nr. 2), schließlich für bewegliches Vermögen, dessen Besteuerung nicht ausdrücklich in Art. 12 geregelt ist (Art. 12).

- 19 e) Dem Art. 21 MA 77 entsprechen mit Abweichungen die *DBA Kanada 1981*, Art. 21; *Mauritius*, Art. 22; *Neuseeland*, Art. 21 und *Portugal*, Art. 22. Art. 21 *DBA Kanada 1981* enthält jedoch eine Einschränkung für Einkünfte aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats: diese Einkünfte dürfen in beiden Vertragsstaaten besteuert werden. Ferner hindert nach Prot. Nr. 4 „dieses Abkommen einen Vertragsstaat nicht“, Einkünfte zu besteuern, „die aus einem im anderen Vertragsstaat ansässigen **Nachlaß** oder **Trust** oder über einen solchen Nachlaß oder Trust bezogen werden, und Vermögenswerte, die über einen solchen Nachlaß oder Trust gehalten werden und die nach dem Recht des erstgenannten Staates zu den Einkünften oder Vermögenswerten einer in diesem Staat ansässigen Person gehören“. Art. 21 *DBA Neuseeland* entspricht der kanadischen Regelung, enthält jedoch keinen ausdrücklichen Hinweis auf Drittstaatseinkünfte (s. dazu o. Rz. 12). Auch die Besteuerung von Einkünften aus oder über Trusts ist in gleicher Weise vorbehalten (Prot. Nr. 7 Buchst. b). Art. 22 *DBA Portugal* macht die Freistellung im Quellenstaat von der Steuerpflicht im Wohnsitzstaat abhängig (s. o. Rz. 8, 13).

B. Zu Absatz 2

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

Ziff. 3 s. zu Abs. 1 Rz. 3

20

4. [Betriebsstätte/Feste Einrichtung] Dieser Absatz sieht eine Ausnahme von Absatz 1 für Einkünfte vor, die mit der Tätigkeit einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung verbunden sind, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person im anderen Vertragsstaat hat. Der Absatz bezieht sich auch auf Einkünfte aus dritten Staaten. In einem solchen Fall steht das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem die Betriebsstätte oder feste Einrichtung liegt. Absatz 2 gilt nicht für unbewegliches Vermögen, für das nach Artikel 6 Absatz 4 dem Belegenheitsstaat ein vorrangiges Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Ziffern 3 und 4 des Kommentars zu Artikel 6). Daher kann das in einem Vertragsstaat gelegene unbewegliche Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen dieses Staates im anderen Vertragsstaat hat, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, in dem das Vermögen liegt und in dem der Empfänger der Einkünfte ansässig ist. Dies entspricht der für unbewegliches Vermögen in den Artikel 13 und 22 vorgesehenen Regel, da Absatz 2 dieser Artikel nur für bewegliches Vermögen einer Betriebsstätte gilt.

21

5. [Sonderfälle] Der Absatz erfaßt auch den Fall, in dem Emp-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

fänger und Schuldner der Einkünfte in demselben Vertragsstaat ansässig sind und die Einkünfte einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zugerechnet werden, die der Empfänger der Einkünfte im anderen Vertragsstaat hat. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem die Betriebsstätte oder feste Einrichtung liegt. Eine etwaige Doppelbesteuerung hat der Wohnsitzstaat nach Artikel 23 A oder 23 B zu beseitigen. Bei der Besteuerung von Dividenden und Zinsen kann sich ein Problem ergeben, wenn der Wohnsitzstaat auch Quellenstaat ist: Das Zusammenwirken der Artikel 7 und 23 A hindert diesen Staat daran, diese Einkünfte zu besteuern, obwohl er, würden die Einkünfte an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt, als Quellenstaat die Dividenden oder Zinsen zu den in den Absätzen 2 der Artikel 10 und 11 vorgesehenen Sätzen besteuern könnte. Die Vertragsstaaten, für die dies unannehmbar ist, können in ihre Abkommen eine Bestimmung aufnehmen, wonach der Wohnsitzstaat als Quellenstaat der Dividenden oder Zinsen diese Einkünfte zu den in Absatz 2 der Artikel 10 und 11 vorgesehenen Sätzen besteuern kann. Der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, hätte dann diese Steuer gemäß Artikel 23 A Absatz 2 oder Artikel 23 B Absatz 1 anzurechnen; die Anrechnung entfällt selbstverständlich, wenn der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, die ihr zugerechneten Divi-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

22

denden oder Zinsen nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuert.

6. [Umgehungsfälle] Manche Staaten, die die Befreiungsmethode (Artikel 23 A) verwenden, könnten befürchten, daß Unternehmen eines Vertragsstaats durch die in Absatz 2 vorgesehene Behandlung veranlaßt werden, Vermögenswerte wie z. B. Aktien, Obligationen oder Patente auf eine im anderen Vertragsstaat gelegene Betriebsstätte zu übertragen, um dort steuerlich günstiger behandelt zu werden. Um solche als mißbräuchlich anzusehenden Gestaltungsmöglichkeiten zu vereiteln, werden einige Staaten den Standpunkt vertreten, daß es sich dabei um ein Scheingeschäft handelt und deshalb die Vermögenswerte als nicht zur Betriebsstätte gehörend ansehen. Andere Staaten werden gegebenenfalls ihre Stellung durch Aufnahme einer Bestimmung verbessern, wonach Absatz 2 nicht gilt, wenn die erwähnten Gestaltungsmöglichkeiten in erster Linie dazu verwendet wurden, um die Vorteile dieser Bestimmung zu nutzen.

II. Abkommensübersicht zu Absatz 2

s. o. Rz. 4

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA 77

- 23 a) **Grundzüge:** Abs. 2 stellt für bestimmte Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit und selbständiger Arbeit klar, daß diese Einkünfte, wenn sie von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person durch eine im anderen Vertragsstaat gelegene **Betriebsstätte** oder **feste Einrichtung**

tung bezogen werden, nicht unter Art. 21 Abs. 1, sondern unter Art. 7 oder Art. 14 MA fallen. Die Vorschrift dient damit der **Abgrenzung** zwischen den drei genannten Verteilungsnormen. Gleichzeitig bestätigt sie die Anwendbarkeit des Abs. 1 auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Art. 21 MA 63 enthielt noch keine Abs. 2 MA 77 entsprechende Regelung. Von den DBA der Bundesrepublik stimmen bisher nur die *DBA Kanada 1981*, Art. 21 Abs. 2, und *Portugal*, Art. 22 Abs. 2 vollständig mit dem MA 77 überein.

24 **b) Regelung:** Bezieht

- eine in einem Vertragsstaat ansässige Person
- Einkünfte aus **Rechten oder Vermögenswerten**, jedoch **nicht** aus **unbeweglichem Vermögen**,
- übt sie im anderen Vertragsstaat
 - – eine **gewerbliche Tätigkeit** durch eine dort gelegene Betriebsstätte
 - – oder eine **selbständige Arbeit** durch eine dort gelegene feste Einrichtung aus
- und **gehören** die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, **tatsächlich zu der Betriebsstätte oder festen Einrichtung**,

so bestimmt sich die Besteuerung der Einkünfte nicht nach Art. 21 Abs. 1, sondern nach Art. 7 bzw. nach Art. 14 MA.

25 **c)** Für den Begriff des **unbeweglichen Vermögens** verweist Art. 21 auf Art. 6 Abs. 2 MA; s. dazu dort Rz. 17ff. Andererseits bezieht sich Art. 21 Abs. 2 auf Art. 21 Abs. 1; es muß sich also um Einkünfte handeln, die in den vorstehenden Artikeln – auch in Art. 6 – nicht behandelt sind (o. Rz. 10). Darin liegt scheinbar ein Widerspruch. Art. 6 gilt jedoch nur für Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen **in dem anderen Vertragsstaat** bezieht (s. o. Art. 6 Rz. 6). Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das im **Wohnsitzstaat** oder in einem **Drittstaat** belegen ist, so werden diese Einkünfte von Art. 6 **nicht** erfaßt; für sie gilt Art. 21 Abs. 1 (vgl. MA-Komm. 77 zu Art. 6 Ziff. 1). Daß ein Nicht-Wohnsitzstaat nach seinem internen Recht solche Einkünfte besteuert, kommt etwa dann in Betracht, wenn der **Schuldner** der Einkünfte – z. B. ein Pächter – in seinem Staatsgebiet ansässig ist. Art. 21 behält für einen solchen Fall die Besteuerung dem Wohnsitzstaat des Empfängers vor. Die Geltung des **Belegenheitsprinzips** im Verhältnis der **Vertragsstaaten** zueinander bleibt unberührt (zum Belegenheitsprinzip vgl. Art. 6 Rz. 3f., 8). Für den Begriff der **Einkünfte** aus unbeweglichem Vermögen verweist Art. 21 **nicht ausdrücklich** auf Art. 6 Abs. 3 MA. Ein Umkehrschluß wäre hier aber nicht gerechtfertigt. Nach Art. 21 sind Einkünfte aus jeder Art von Nutzung des unbeweglichen Vermögens gemeint.

26 **d)** Auch für andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen gilt Art. 21 Abs. 2 nur dann, wenn diese Einkünfte „**für Rechte oder Vermögenswerte gezahlt**“ werden. Das ist im Satzbau des

Abs. 2 zwar nur indirekt und an später Stelle, aber doch unmißverständlich zum Ausdruck gebracht. Mit „**Rechte oder Vermögenswerte**“ faßt Art. 21 die in den **Betriebstättenvorbehalten** der Art. 10 Abs. 4 (Beteiligung), 11 Abs. 4 (Forderung) und 12 Abs. 3 (Rechte oder Vermögenswerte) genannten, zur Erzielung von Einkünften genutzten Güter zusammen (s. Vor Art. 10 bis 12 Rz. 24f.). Art. 21 Abs. 2 gilt damit **zunächst für Einkünfte i. S. der Art. 10 bis 12: Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren**. Da die Art. 10 bis 12 jeweils nur die Besteuerung von Einkünften regeln, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) bezieht, gelten auch die Betriebstättenvorbehalte der Art. 10 bis 12 nur für Einkünfte aus dem Quellenstaat. Insoweit ergänzt also Art. 21 Abs. 2 die vorgenannten Betriebstättenvorbehalte im Hinblick auf Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat und aus Drittstaaten. Andere Fälle, in denen die Vorschrift anwendbar sein könnte, sind nicht ersichtlich.

Einer derartigen Ergänzung hätte es allerdings nicht notwendig bedurft. Die Betriebstättenvorbehalte regeln das Verhältnis der Art. 10 bis 12 zu der Vorschrift des Art. 7 über Unternehmenseinkünfte. Art. 7 erfaßt als Betriebstäteneinkünfte auch der Betriebstätte zuzuordnende Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat und aus Drittstaaten (zur Abgrenzung s. o. zu Art. 7 Rz. 7, 16). Nach Art. 7 Abs. 7 gehen jedoch Regelungen in anderen Artikeln des Abkommens vor. In den Art. 10 bis 12 bedurfte es daher jeweils einer ausdrücklichen Regel, daß diese Vorschriften für Betriebstäteneinkünfte nicht gelten sollten, sondern Art. 7. Da die Art. 10 bis 12 aber für Einkünfte aus dem Wohnsitzstaat und aus Drittstaaten nicht gelten, **blieb es insofern von vornherein bei der Regel des Art. 7 Abs. 1**. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus dem Wohnsitzstaat und aus Drittstaaten sind i. S. des Art. 7 Abs. 7 nicht „in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt“. Da auf sie Art. 7 anzuwenden ist, gilt auch Art. 21 Abs. 1 für diese Einkünfte. **Art. 21 Abs. 2 stellt dies nur klar.**

- 27 Zum Begriff der in einem Vertragsstaat ansässigen Person s. Art. 3 Rz. 14ff., Art. 4 Rz. 10. Zum Betriebstättenbegriff vgl. Art. 5 Rz. 22ff., zur festen Einrichtung Art. 14 Rz. 21ff. Zur Frage, wann ein Recht oder Vermögenswert zu einer Betriebstätte „tatsächlich gehört“ s. Vor Art. 10 bis 12 Rz. 24f. Der Ausdruck „gewerbliche Tätigkeit“ ist – wie im MA-Komm. 77 zu Art. 7 Ziff. 1 und öfter – als Unternehmenstätigkeit i. S. des Art. 7 zu verstehen (dazu s. o. zu Art. 7 Rz. 21ff.); deutlich zeigt dies die englische Fassung, die in Art. 21 Abs. 2 wie in der Überschrift zu Art. 7 das Wort „business“ gebraucht. Eine Auslegung nach internem deutschem Steuerrecht (Art. 3 Abs. 2 MA) ist hier nicht geboten.

- 28 e) **Besonderheiten:** Sind **Empfänger** und **Schuldner** der Einkünfte in **demselben** Vertragsstaat ansässig und sind die Einkünfte einer Betriebstätte zuzurechnen, die der Empfänger im anderen Vertragsstaat hat, so gilt, wie soeben ausgeführt, für die Besteuerung Art. 7; durch Art. 21 Abs. 2 wird dies bestätigt (vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 5 zu

Art. 21, o. Rz. 21). Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 dürfen die Einkünfte nur im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Verwehrt ist damit dem Wohnsitzstaat eine Besteuerung von Dividenden und Zinsen auch in den Fällen, in denen er sie – jedenfalls in begrenzter Höhe – besteuern dürfte, **wenn der Empfänger im anderen Vertragsstaat ansässig wäre**: also der Dividenden, die eine im Wohnsitzstaat ansässige Gesellschaft, sowie der Zinsen, die ein in seinem Gebiet ansässiger Schuldner zahlt. Entsprechendes gilt für Lizenzgebühren, wenn das DBA dem Quellenstaat eine begrenzte Besteuerung beläßt. Der MA-Komm. macht darauf aufmerksam, daß dieses Ergebnis als mißlich empfunden werden könne (MA-Komm. 77 Ziff. 5 zu Art. 21, o. Rz. 21). Er regt an, für entsprechende Fälle dem Wohnsitzstaat eine Besteuerung in Höhe der nach Art. 10 bis 12 für den Quellenstaat geltenden Sätze zu belassen. Im Betriebsstättenstaat müsse dies dann entsprechend zur Anrechnung führen, falls die der Betriebsstätte zuzurechnenden Zinsen und Dividenden, gegebenenfalls auch Lizenzgebühren dort tatsächlich im Rahmen des Betriebsättengewinns besteuert würden (MA-Komm. 77 aaO). Mit einer solchen Bestimmung würde in diesen Fällen das gleiche Ergebnis erreicht, wie durch eine Auslegung des Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 2, die dem Wohnsitzstaat das Recht zur Erhebung der Quellensteuer gäbe, wenn auch der Schuldner im Sitzstaat ansässig ist. Aus dem Zusammenhang des MA-Kommentars ergibt sich jedoch, daß eine solche Auslegung nicht gewollt ist: allein der Betriebsstättenstaat darf die Einkünfte besteuern, wenn eine Befugnis des Wohnsitzstaates zur Erhebung der Quellensteuer nicht ausdrücklich in das Abkommen aufgenommen wurde. Damit hat Art. 21 Abs. 2 auch in den Fällen nur **klarstellende** Bedeutung, in denen Schuldner und Empfänger der Betriebsätteneinkünfte in demselben Vertragsstaat ansässig sind (s. dazu die Erläuterungen zu Art. 10 Abs. 5, insbes. Rz. 227f.).

- 29 Überträgt ein Unternehmen Vermögenswerte (Aktien, Obligationen oder Patente) auf eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, um dort steuerlich günstiger behandelt zu werden, so hängt es vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten ab, ob diese Vermögenswerte dort als zur Betriebsstätte gehörend betrachtet werden oder ob die Übertragung als Scheingeschäft oder Steuerumgehung behandelt wird (s. dazu allgemein die Einleitung Rz. 67ff.). Soweit die Übertragung nach dem internen Recht des Betriebsstättenstaats steuerlich anerkannt würde, kommt es zusätzlich noch auf die Abgrenzung des Betriebsstättenvermögens nach Abkommensrecht an (o. zu Art. 7 Rz. 27, 32); Art. 21 Abs. 2 unterstreicht dies durch die Wendung, daß die Rechte oder Vermögenswerte zur Betriebsstätte „tatsächlich gehören“ müssen (dazu Vor Art. 10 bis 12 Rz. 24f.). Der MA-Komm. erwähnt darüber hinaus die Möglichkeit, eine Bestimmung aufzunehmen, daß Art. 21 Abs. 2 nicht gelten solle, „wenn die ... Gestaltungsmöglichkeiten in erster Linie dazu verwendet wurden, um die Vorteile dieser Bestimmung zu nutzen“ (MA-Komm. 77 zu Art. 21 Ziff. 6, o. Rz. 22).

30 f) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens

und aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung einer **selbständigen Arbeit** dient, unterliegen der Besteuerung nach dem **Belegensprinzip** (vgl. Art. 6 Abs. 4, sowie o. Rz. 25; Art. 6 Rz. 36f., 39ff.). Das Belegensprinzip hat **Vorrang** vor dem Betriebsstättenprinzip und der Besteuerung am Ort der festen Einrichtung (Art. 6 Rz. 37). Auch gemäß Art. 21 Abs. 2 sind die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vom Betriebsstättenvorbehalt ausgenommen (vgl. MAKomm. 77 Ziff. 4 zu Art. 21 MA, o. Rz. 20 sowie Ziff. 3 und 4 zu Art. 6).

2. Abweichungen:

- 31 a) **Die Mehrzahl der DBA der Bundesrepublik enthält keine dem Abs. 2 entsprechende Regelung.** Da die Vorschrift jedoch nur klarstellt, was sich schon aus Art. 7 ergibt (s.o. Rz. 26), bedeutet das sachlich keine Abweichung.
- 32 b) Art. 21 Abs. 1 *DBA Argentinien* stimmt mit Art. 21 MA 63 überein, enthält jedoch in Abs. 2 eine Sondervorschrift für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen in Drittstaaten (vgl. dazu: Korn/Debatin Argentinien S. 212, sowie o. zu Art. 13 Rz. 90). Art. 21 *DBA Elfenbeinküste* entspricht grundsätzlich dem MA 63, scheidet jedoch Einkünfte aus, die zu einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. Art. 22 *DBA Mauritius* sowie Art. 21 *DBA Neuseeland* unterscheiden sich von Art. 21 Abs. 2 MA dadurch, daß, ebenso wie nach Art. 21 *DBA Elfenbeinküste*, die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nicht ausdrücklich ausgenommen werden. Wegen des nur klarstellenden Charakters der Vorschrift haben auch diese Abweichungen keine inhaltliche Bedeutung.

Art. 25: Verständigungsverfahren

MA-Text 1963

1. *Ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person der Auffassung, daß die Maßnahmen eines Vertragsstaa-*

MA-Text 1977

1. Ist eine Person der Auffassung, daß Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Ver-

MA-Text 1963

tes oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist.

2. Hält diese zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.

3. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen, die in dem Abkommen nicht behandelt sind, vermieden werden kann.

4. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmäßig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.

MA-Text 1977

tragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfaßt wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

2. Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

3. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen

MA-Text 1977

vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

4. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmäßig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.

Inhalt

Rz.

A. Allgemeines

I. MA-Kommentar	1-6
II. Erläuterungen	7-10
1. Grundzüge	7, 8
2. Geschichtliche Entwicklung	9
3. Abgrenzung	10

B. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar	11-24
II. Abkommensübersicht	25
III. Erläuterungen	26-47
1. Normalfassung entsprechend MA	26-42
a) Grundzüge, Abgrenzung	26
b) Regelung	27
c) Ansässigkeit/Staatsangehörigkeit	28, 29
d) Antragsbefugnis	30, 31
e) Dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung	32-35
f) Innerstaatliche Rechtsmittel	36
g) Zuständige Behörde	37, 38
h) Antragsfrist	39-42
2. Abweichungen	43-47
a) Verfahrensvoraussetzungen	43
b) Innerstaatliche Rechtsmittel	44, 45
c) Staatsangehörigkeitsdiskriminierung	46
d) Fristen	47

C. Zu Absatz 2

I. MA-Kommentar	48-56
---------------------------	-------

	Rz.
II. Abkommensübersicht	57
III. Erläuterungen	58–80
1. Normalfassung entsprechend MA	58–76
a) Grundzüge, Regelung	58
b) Rechtliche Bindungen	59, 60
c) Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren	61–63
d) Zwischenstaatliche Verständigung	64–71
e) Durchführung der Verständigungsregelung	72, 73
f) Stellung des Steuerpflichtigen im Verfahren	74–76
2. Abweichungen	77–80
a) Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren	77
b) Bemühen um die Verständigung	78
c) Billigkeitsregelungen	79
d) Durchführung der Verständigungsregelung	80
D. Zu Absatz 3	
I. MA-Kommentar	81–87
II. Abkommensübersicht	89
III. Erläuterungen	88–97
1. Normalfassung entsprechend MA	88–93
a) Grundzüge	89
b) Regelung des Abs. 3 Satz 1	90–92
c) Regelung des Abs. 3 Satz 2	93
2. Abweichungen	94–97
a) Verfahren nach Abs. 3 Satz 2	94, 95
b) Besondere Konsultationsverfahren	96
c) Eigenständige Regelungen	97
E. Zu Absatz 4	
I. MA-Kommentar	98–106
II. Abkommensübersicht	107
III. Erläuterungen	108–114
1. Normalfassung entsprechend MA	108–110
a) Regelung	108
b) Mündlicher Meinungsaustausch	109, 110
2. Abweichungen	111–114
a) Kein unmittelbarer Behördenverkehr	111
b) Kein mündlicher Meinungsaustausch	112
c) Eigenständige Regelungen	113, 114

Literatur: A. Spitaler, Empfiehlt sich die Errichtung eines internationalen Steuergerichtshofes zur Entscheidung zwischenstaatlicher Steuerkonflikte? *StuW* 1950, 803 ff.; H. Bühring, Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1954, 482 ff.; H. A. Fischer, Schlichtung internationaler Steuerkonflikte, *AWD* 1961, 92 ff.; J. Tittel, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1963; K. E. Bachmayr, Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, *StuW* 1964, 885 ff.; K. Teichner, Die Verständigung – ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung –, *StuW* 1965, 343 ff.; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen, EG-Dok. 11.414/XIV/68 D vom 1. 7. 1968; G. Hoffmann, Die Grenzen rechtlicher Streiterledigung im Völkerrecht und in internationalen Organisationen, 1969; W. Studer, Über das Verständigungsverfahren in DBA, *BIFD* 1971, 81 ff.; K. Tipke, Verständigungs-

verfahren, Rechtsanspruch auf Beseitigung der Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex? AWD 1972, 589 ff.; P. Fischer, Das Verständigungsverfahren auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1975, 233 ff.; K. Ebling, Die internationalen Steuerverträge als Instrument der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung, DStR 1976, 333 ff.; D. Mülhausen, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 1976; M. Reich, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, 1976; *Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, KOM (76) 611 endg. vom 25. 11. 1976 = BT-Drucksache 8/740 vom 7. 7. 1977; J. Strobl/J. Zeller, Probleme beim Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 1978, 244 ff.; L. und S. Hintzen, Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1979, Teil I, 1907 ff.; Teil II, 1953 ff.; J. F. Avery Jones u. a., The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD-Model Convention, BTR 1979, 333 ff.; 1980, 13 ff.; G. Lindencrona/N. Mattsson, Study of the feasibility of a World Tax Court, Madrid Conference of the Law of the World, 1979; J. F. Avery Jones u. a., Mutual Agreement Procedure, BIFD 1980, 556 ff.; G. Lindencrona/N. Mattsson, Arbitration in Taxation, ET 1980, 263 ff.; J. Strobl, German Tax Audits of Foreign Subsidiaries in Germany, Practice and Experience, ET 1980, 273 ff.; K. Koch, Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, Generalbericht, CDFI LXVIa 1981, 13 ff.; J. Strobl, Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, Landesbericht Deutschland, CDFI LXVIa 1981, 171 ff.; G. Lindencrona/N. Mattsson, Arbitration in Taxation, 1981; M. Lehner, Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Anwendung –, RIW/AWD 1981, 832 ff.; ders. Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages, 1982; H. Krabbe, EG-Schiedsverfahren bei Berichtigung von Verrechnungspreisen im Konzern, RIW/AWD 1982, 269 ff.

A. Allgemeines

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

- 1 1. **[Grundsatz]** Der Artikel enthält die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren, das einzuleiten ist, wenn bei Anwendung des Abkommens Meinungsverschiedenheiten oder sonstige Schwierigkeiten auftreten. Der Artikel enthält ferner einige allgemeine Grundsätze für den Meinungsaustausch zwischen den zuständigen Behörden über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens.
- 2 Ziff. 2 s. zu Abs. 1 Rz. 11

MA-Kommentar 1977

1. **[Grundsatz]** Artikel 25 sieht ein Verständigungsverfahren zur Beseitigung von Schwierigkeiten vor, die sich aus der Anwendung des Abkommens im weitesten Sinne ergeben.
2. **[Regelung in Absatz 1 und 2]** In den Absätzen 1 und 2 ist zu-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

nächst bestimmt, daß die zuständigen Behörden der beiden Staaten sich bemühen werden, solche Fälle durch Verständigung zu bereinigen, in denen Steuerpflichtige einer Besteuerung unterworfen wurden, die dem Abkommen nicht entspricht.

3 **3. [Regelung in Absatz 3]** In Absatz 3 werden die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten aufgefordert und ermächtigt, auf dieselbe Weise die bei der Anwendung oder Auslegung des Abkommens entstandenen Fragen zu regeln und gemeinsam darüber zu beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

4 **4. [Regelung in Absatz 4]** Bezüglich der praktischen Durchführung dieses Verfahrens beschränkt sich schließlich der Artikel in Absatz 4 darauf, die zuständigen Behörden zu ermächtigen, unmittelbar miteinander zu verkehren, ohne sich des diplomatischen Weges bedienen zu müssen, und erforderlichenfalls in einer zu diesem Zweck eigens eingesetzten Kommission einen mündlichen Meinungsaustausch durchzuführen.

5 **5. [Kommentar]** Da Artikel 25 nur Grundsätze für das Verständigungsverfahren enthält, soll der nachstehende Kommentar diese Grundsätze näher erläutern und erforderlichenfalls ergänzen, wobei auf die Regeln Bezug genommen wird, die im internationalen Bereich bei der Durchführung von Verständigungsverfahren oder im innerstaatlichen Bereich

bei der Durchführung von Verfahren angewandt werden, die in den meisten Mitgliedstaaten der OECD zur Entscheidung über strittige Steueransprüche bestehen.

Ziff. 6 s. zu Abs. 1 Rz. 11

42. [Erfahrungen und Fortentwicklung] Das Verständigungsverfahren hat sich im wesentlichen bewährt. Die Vertragstendenzen der letzten Jahre lassen erkennen, daß Artikel 25 das Äußerste dessen darstellt, was die Vertragsstaaten bereit sind zuzugestehen. Die Regelung ist vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus gesehen zugegebenermaßen noch nicht ganz befriedigend. Das deshalb, weil die zuständigen Behörden lediglich gehalten sind, eine Lösung anzustreben, daß sie aber nicht verpflichtet sind, eine solche zu finden (vgl. Ziffer 25). Ob ein Einvernehmen erzielt werden kann, hängt weitgehend von dem Spielraum ab, den das innerstaatliche Recht der zuständigen Behörde zu Vergleichen läßt. Wird ein Abkommen in zwei Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt oder angewandt und können die zuständigen Behörden sich nicht auf eine gemeinsame Lösung im Verständigungsverfahren einigen, so ist eine Doppelbesteuerung nach wie vor möglich, obwohl dies gegen Sinn und Zweck eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verstößt.

43. Dies läßt sich kaum vermeiden, ohne über den Rahmen eines Verständigungsverfahrens hinauszugehen. Ein erster Schritt auf

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

dem Weg zu einer Lösung könnte darin bestehen, ein Gutachten einzuholen: Damit könnten die beiden Vertragsstaaten vereinbaren, die Auffassung einer unparteiischen dritten Seite einzuholen, sich aber die endgültige Entscheidung vorzubehalten.

44. Das Musterabkommen und der dazugehörige Kommentar sind das Ergebnis einer sehr engen internationalen Zusammenarbeit im Fiskalausschuß. Eine naheliegende Möglichkeit bestünde darin, den Fiskalausschuß um ein Gutachten über die zutreffende Auslegung der Bestimmungen zu ersuchen, wenn sich besondere Auslegungsschwierigkeiten zu bestimmten Punkten ergeben. Dieses Vorgehen, das auch dem Auftrag und den Zielen des Fiskalausschusses entspräche, könnte einen wertvollen Beitrag zu der erstrebenswerten Einheitlichkeit bei der Anwendung der Abkommensbestimmungen leisten.

45. Man könnte auch das Gutachten eines unabhängigen Schiedsrichters einholen. Für die Mitgliedstaaten der OECD könnte z. B. der Fiskalausschuß von Zeit zu Zeit eine Liste der Namen von Personen erstellen, aus der die zuständigen Behörden der zwei beteiligten Staaten den Gutachter auswählen können.

II. Erläuterungen

- 7 1. **Grundzüge:** Die Vorschrift enthält **Verfahrensvorschriften** für die Beseitigung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung in einem Verwaltungsverfahren. Sie gibt den zuständigen Behörden der Ver-

tragsstaaten die Möglichkeit, Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens auf Antrag des Steuerpflichtigen oder ohne solch einen Antrag im gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen, ohne dafür erst die diplomatischen Vertretungen einzuschalten.

- 8 Art. 25 sieht **drei Verfahrensarten** vor, die jeweils gesondert und unabhängig voneinander durchgeführt werden können. Überschneidungen sind jedoch möglich und vom MA auch gewollt. **Das Verständigungsverfahren i. e. S.** (Art. 25 Abs. 1 und 2, zur Terminologie: D. Mülhausen, Verständigungsverfahren, 30) dient der Vermeidung einer dem **Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung** durch Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten **in Einzelfällen** (vgl. Rz. 26 ff.). Hat der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen ihn abkommenswidrig besteuert, so hat dessen für die Einleitung des Verständigungsverfahrens zuständige Behörde natürlich auch die Möglichkeit, die dem Abkommen widersprechende Besteuerung schon von sich aus, also ohne Anrufung der zuständigen Behörde des Partnerstaats, zu beseitigen (vgl. Rz. 61 ff.). **Das Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 Satz 1** dient der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen (vgl. Rz. 90 ff.). **Das Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 Satz 2** dient der gemeinsamen Beratung beider Finanzverwaltungen über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht genannt sind (vgl. Rz. 93). Mit dem Verständigungsverfahren i. e. S. kann sich das Konsultationsverfahren in beiden Fällen überschneiden, wenn ein Einzelfall Anlaß zu Vereinbarungen gibt, die für eine größere Anzahl von Fällen Bedeutung haben (vgl. Rz. 89). **Art. 25 Abs. 4** enthält **Durchführungsbestimmungen** für alle drei Verfahrensarten. Insbesondere gestattet er es den zuständigen Behörden, unmittelbar miteinander zu verhandeln (vgl. Rz. 108 ff.).

- 9 **2. Geschichtliche Entwicklung:** Einen unmittelbaren Behördenverkehr in Steuersachen sowie die Befugnis zur Vereinbarung bestimmter Verfahrensvorschriften sah erstmals ein Entwurf des Völkerbunds zu einem Amtshilfeabkommen in Steuersachen aus dem Jahre 1927 vor. Ein mit dem heutigen Verständigungsverfahren vergleichbarer Vorschlag ist in dem **Völkerbundsentwurf eines bilateralen DBA** aus dem gleichen Jahr enthalten. Hier war in Art. 14 bereits eine **Inстанz zur Schlichtung** zwischenstaatlicher Streitigkeiten aus der Auslegung oder Anwendung des Vertrags ins Auge gefaßt; für den Fall, daß keine Einigung zustandekomme, wollte der Entwurf den Vertragsstaaten das Recht zur Anrufung des Ständigen Internationalen Gerichtshofes geben (Art. 14 Abs. 2 und 3). Die Musterabkommen von Mexiko und London enthielten Rechtsschutzklauseln für den Steuerpflichtigen. Art. 25 des UNO-Modells entspricht weitgehend Art. 25 des OECD-MA (zu diesen Modellen s. die Einleitung Rz. 11, 13). Im Zusammenhang mit den Arbeiten internationaler Organisationen sind zwei Vorschläge der Europäischen Gemeinschaft zu erwähnen: ein Vorentwurf der EG-Kommission zu einem multilateralen europäischen Doppelbesteuer-

rungsabkommen aus dem Jahre 1968 (EG-Dok. 11.414/XIV/68-D; Text: *R. Regul*, Bd. 8 V B 2) sowie ein Richtlinienvorschlag der EG-Kommission an den Rat der EG „über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren)“ (KOM (76) 611 endg. = BT-Drucksache 8/740 vom 7. 7. 1977). Art. 25 des EG-Vorentwurfs sieht zunächst ein Verständigungsverfahren vor, das im wesentlichen mit der Regelung des Art. 25 OECD-MA übereinstimmt. Scheitert eine Verständigung auf der Grundlage dieser Vorschrift, so soll ein ständiger Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen eine endgültige, verbindliche Entscheidung treffen. Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission ist auf die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zugeschnitten, die bei einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen eintreten kann (vgl. dazu: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren; sowie *H. Krabbe* RIW/AWD 1982, 269).

- 10 **3. Abgrenzung:** Art. 25 bildet keine Rechtsgrundlage für den zwischenstaatlichen Austausch von steuerlich relevanten **Informationen**, soweit dieser nicht für die Durchführung des Verständigungsverfahrens notwendig ist. Die Geheimhaltungsvorschriften des Art. 26 sind jedoch auch in diesem Fall zu beachten (vgl. dort Rz. 24). Werden darüber hinaus im Rahmen von Verständigungsverhandlungen Informationen ausgetauscht, so richtet sich dieses Verfahren insgesamt nach Art. 26. – Nach Art. 9 Abs. 2 letzter Halbsatz MA 77 werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten konsultieren, um Zweifel bei der Bestimmung angemessener **Verrechnungspreise** einvernehmlich zu beseitigen. Hier handelt es sich um eine **Verweisung** auf Art. 25, und zwar nicht allein, wie das Wort „konsultieren“ nahelegen könnte, auf die Konsultationsverfahren i. S. des Abs. 3, sondern auf das Verständigungsverfahren in all seinen Anwendungsformen (vgl. Art. 9 Rz. 66 ff.).

Zur Bedeutung der beiden Formen des Konsultationsverfahrens nach Abs. 3 im Zusammenhang mit Änderungen oder Ergänzungen von DBA s. u. Rz. 93. Über das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zum **innerstaatlichen Recht** s. u. Rz. 36, 59 ff.; 68 ff.

B. Zu Absatz 1

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 1 s. zu Allgemeines Rz. 1

MA-Kommentar 1977

Ziff. 5 s. zu Allgemeines Rz. 5

- 11 **2. [Antragsbefugnis]** Die in den Absätzen 1 und 2 enthaltenen Regeln sehen für besondere Fälle die Be-
- 6. [Antragsbefugnis]** Die Regeln der Absätze 1 und 2 sehen für Einzelfälle die Beseitigung von

MA-Kommentar 1963

seitigung von Besteuerungen vor, die dem Abkommen nicht entsprechen. Absatz 1 räumt dem Steuerpflichtigen das Recht ein, sich an die zuständige Behörde des Vertragsstaates zu wenden, in dem er ansässig ist. Der Steuerpflichtige kann von diesem Recht ohne Rücksicht darauf Gebrauch machen, ob er alle ihm nach innerstaatlichem Steuerrecht beider Staaten zustehenden Rechtsmittel ergriffen hat. Die Inanspruchnahme dieses Rechts setzt auch nicht voraus, daß die betreffenden Maßnahmen bereits eine Besteuerung ergeben haben, die dem Abkommen nicht entspricht; es genügt, daß die bereits getroffenen Maßnahmen die offensichtliche Gefahr einer solchen Besteuerung in sich schließen.

Ziff. 3 s. zu Abs. 2 Rz. 48

MA-Kommentar 1977

Besteuerungen vor, die dem Abkommen nicht entsprechen. Bekanntlich können die Steuerpflichtigen in diesen Fällen in der Regel, und zwar entweder sofort oder nach Abweisung ihres Einspruchs durch die Steuerbehörde, ein Steuergericht anrufen. Hat sich die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung aus der unrichtigen Anwendung des Abkommens in beiden Staaten ergeben, so sind die Steuerpflichtigen gezwungen, in jedem Staat den Rechtsweg zu beschreiten und alle damit verbundenen Nachteile und Ungewissheiten auf sich zu nehmen. Absatz 1 eröffnet nun den betroffenen Steuerpflichtigen ohne sie der üblichen Rechtsmittel zu berauben, ein Verfahren, das als Verständigungsverfahren bezeichnet wird, da es in seiner zweiten Phase darauf abzielt, den strittigen Fall durch Vergleich, d. h. durch Einigung der zuständigen Behörden beizulegen, während die erste Phase vom Vorbringen der Einwendungen bis zur darüber ergehenden Entscheidung der zuständigen Behörde ausschließlich im Wohnsitzstaat abgewickelt wird (außer das Verfahren wird vom Steuerpflichtigen wegen der Anwendung des Artikels 24 Absatz 1 in dem Staat, dessen Staatsangehöriger er ist, in Gang gesetzt).

7. [Besonderes Verfahren] Das Verständigungsverfahren ist eindeutig ein besonderes Verfahren außerhalb des innerstaatlichen Rechts. Deshalb kann es nur in Fällen, für die Absatz 1 gilt, in

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

Anspruch genommen werden, d. h., wenn eine Steuer entgegen den Abkommensbestimmungen erhoben worden ist oder erhoben werden soll. Widerspricht eine Besteuerung sowohl dem Abkommen als auch dem innerstaatlichen Recht, so kommt das Verständigungsverfahren nur insoweit in Betracht, als das Abkommen berührt ist, es sei denn, es besteht ein Zusammenhang zwischen den angewendeten Abkommensbestimmungen und den unrichtigerweise angewendeten Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts.

8. [Anwendungsbereich] In der Praxis findet das Verfahren weit- aus überwiegend auf Fälle Anwendung, in denen die betreffende Maßnahme zu einer Doppelbesteuerung führt, die gerade durch das Abkommen vermieden werden soll. Von den häufigsten Fällen seien erwähnt:

- Fragen im Zusammenhang mit der Belastung einer Betriebsstätte durch einen Teil der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten des Unternehmens gemäß Artikel 7 Absatz 3;
- Besteuerung des übersteigenden Teils der Zinsen und Lizenzgebühren nach Artikel 9, Artikel 11 Absatz 6 und Artikel 12 Absatz 4 im Staat des Schuldners bei Bestehen besonderer Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger;
- Fälle, in denen ein Mangel an Information über die tatsächliche Lage des Steuerpflichti-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

gen zur unrichtigen Anwendung des Abkommens geführt hat, insbesondere bezüglich der Bestimmung des Wohnsitzes (Artikel 4 Absatz 2), des Bestehens einer Betriebsstätte (Artikel 5) oder über die Kurzfristigkeit der Ausübung einer unselbständigen Arbeit (Artikel 15 Absatz 2).

14

9. [Gewinnberichtigungsfälle]

Sind, gestützt auf Artikel 9 Absätze 1 und 2, im Fall von Gewinnzurechnungen bei verbundenen Unternehmen entsprechende Berichtigungen vorzunehmen, so können diese Gegenstand eines Verständigungsverfahrens bilden, sofern die betragsmäßige Festsetzung Schwierigkeiten bereitet.

15

10. [Abkommenswidrige Besteuerung] Das Verständigungsverfahren findet auch Anwendung, ohne daß eine dem Abkommen widersprechende Doppelbesteuerung vorliegt, sobald die angefochtene Besteuerung unmittelbar einer Bestimmung des Abkommens widerspricht. Dies ist der Fall, wenn ein Staat bestimmte Einkünfte besteuert, für die das Abkommen das ausschließliche Besteuerungsrecht dem anderen Staat zuerkennt, obwohl der letztere wegen einer Lücke in seinem innerstaatlichen Recht davon keinen Gebrauch machen kann. Eine andere Art von Fällen betrifft Personen, die als Staatsangehörige des einen Vertragsstaats im anderen Staat ansässig sind und dort einer Besteuerung unterliegen, die im

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

16

Sinne des Artikels 24 Absatz 1 diskriminierend ist.

11. [Innerstaatliche Rechtsmittel] Bemerkt sei, daß das Verständigungsverfahren anders als das innerstaatliche Rechtsmittelverfahren vom Steuerpflichtigen in Gang gesetzt werden kann, ohne daß er abwarten müßte, bis die Besteuerung, die nach seiner Auffassung „dem Abkommen nicht entspricht“, durchgeführt oder durch Bescheid wirksam geworden ist. Um das Verfahren in Gang zu setzen, genügt der Nachweis, daß „Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten“ zu einer solchen Besteuerung führen werden und daß das Risiko einer solchen Besteuerung nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich ist. Mit den hier angesprochenen Maßnahmen sind alle Handlungen oder Entscheidungen gesetzgeberischer oder administrativer Art von allgemeiner oder nur bestimmte Fälle betreffender Bedeutung gemeint, deren unmittelbare oder notwendige Folge eine dem Abkommen widersprechende Besteuerung zu Lasten des Antragstellers ist.

Ziff. 4 s. zu Abs. 2 Rz. 49

17 5. [Antragsfrist] Der Artikel sieht keine Frist für die Stellung der Anträge nach Absatz 1 vor. Fristen, die zweiseitig vereinbart werden, sollen genügend lang sein.

Ziff. 6 s. zu Abs. 3 Rz. 81

12. [Antragsvoraussetzungen] Damit Einwendungen nach Absatz 1 zulässig sind, müssen zwei dort ausdrücklich geforderte Voraussetzungen erfüllt sein: Sie müssen grundsätzlich bei der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates des Steuerpflichtigen (außer das Verfahren wird vom Steuerpflichtigen wegen der Anwendung des Artikels 24 Abs. 1

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

18

in dem Staat in Gang gesetzt, dessen Staatsangehöriger er ist) und dort innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme vorgebracht werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt. Das Abkommen enthält für den Antrag keine besonderen Formvorschriften. Die zuständigen Behörden können erforderlichenfalls besondere Verfahrensvorschriften erlassen. Ist kein besonderes Verfahren vorgeschrieben, so können die Einwendungen in der gleichen Weise unterbreitet werden wie Einwendungen in steuerlichen Angelegenheiten, die an die Steuerbehörden des betreffenden Staates gerichtet werden.

13. [Zuständige Behörde] Die vom Steuerpflichtigen zu erfüllende Voraussetzung, sich an die zuständige Behörde des Staates zu wenden, in dem er ansässig ist (außer das Verfahren wird vom Steuerpflichtigen wegen der Anwendung des Artikels 24 Absatz 1 in dem Staat in Gang gesetzt, dessen Staatsangehöriger er ist), gilt ganz allgemein, ohne Rücksicht darauf, ob die beanstandete Besteuerung in diesem oder im anderen Staat erfolgte und ob eine doppelte Besteuerung eingetreten ist oder nicht. Hat der Steuerpflichtige nach Durchführung der beanstandeten Maßnahme oder Besteuerung seinen Wohnsitz in den anderen Vertragsstaat verlegt, so muß er dessen ungeachtet seine Einwendungen an die zuständige Behörde des Staates richten, in dem

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

19

während des Jahres ansässig war, für das die Steuer erhoben wurde oder erhoben werden soll.

14. [Staatsangehörigkeitsdiskriminierung] In dem bereits erwähnten Fall des Steuerpflichtigen, der als Staatsangehöriger des einen Staates im anderen Staat ansässig ist oder der geltend macht, daß er in diesem anderen Staat einer Maßnahme oder Besteuerung unterworfen worden ist, die im Sinne des Artikels 24 Absatz 1 diskriminierend ist, dürfte es jedoch aus naheliegenden Gründen gerechtfertigt sein, ihm in Abweichung von der vorstehend dargelegten allgemeinen Regel zu gestatten, seine Einwendungen bei der zuständigen Behörde des Vertragsstaats vorzubringen, dessen Staatsangehöriger er ist. Im übrigen ist diese Behörde auch zuständig für Einwendungen einer Person, die zwar nicht in einem Vertragsstaat ansässig, aber Staatsangehöriger eines Vertragsstaats ist, und deren Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfaßt wird.

20

15. [Antragswahlrecht] Die Vertragsstaaten können auch, wenn sie dies für zweckmäßiger halten, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, seinen Fall der zuständigen Behörde des einen oder des anderen Staates zu unterbreiten. Dazu müßte Absatz 1 folgende Fassung erhalten:
 „(1) Ist eine Person der Auffassung, daß Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

21

der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des einen oder des anderen Vertragsstaates unterbreiten. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.“

16. [Frist] Die durch den zweiten Satz des Absatzes 1 zur Unterbreitung von Einwendungen vorgesehene Frist von drei Jahren soll die Verwaltung vor verspäteten Eingaben schützen. Die Frist ist als Minimum anzusehen, so daß die Vertragsstaaten in ihren zweiseitigen Abkommen im Interesse der Steuerpflichtigen eine längere Frist vorsehen können, z. B. entsprechend den Fristen, die nach den jeweiligen innerstaatlichen Regelungen für Steuerabkommen vorgesehen sind. Der zweite Satz des Absatzes 1 kann entfallen, wenn die Vertragsstaaten übereinstimmend der Auffassung sind, daß ihre jeweiligen innerstaatlichen Regelungen ohne weiteres für diese Einwendungen gelten und für den Steuerpflichtigen günstiger sind, entweder weil diese Regelungen eine längere Frist oder gar keine Frist für Einwendungen dieser Art vorsehen.

22

17. [Fristbeginn] Die Bestimmung, wonach die Dreijahresfrist mit dem Tag der „ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt“, zu laufen beginnt, ist in der für den

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

Steuerpflichtigen günstigsten Weise auszulegen. Daher beginnt die Frist selbst dann, wenn die Besteuerung unmittelbar auf Grund einer allgemeinen Verwaltungsentscheidung oder Verwaltungsmaßnahme vorgenommen werden könnte, erst am Tag der Mitteilung der Einzelmaßnahme, die zu der Besteuerung führt, d.h. bei der günstigsten Auslegung im Zeitpunkt der Besteuerungsmaßnahme selbst, wie diese durch Zustellung eines Steuerbescheides, einer amtlichen Zahlungsaufforderung oder einer sonstigen Urkunde zur Erhebung der Steuer zum Ausdruck kommt. Wird die Steuer durch Abzug an der Quelle erhoben, so beginnt der Lauf der Frist im Zeitpunkt der Zahlung der Vergütungen; kann der Steuerpflichtige aber nachweisen, daß er erst zu einem späteren Zeitpunkt von dem Abzug erfahren hat, so beginnt der Lauf der Frist an diesem Zeitpunkt. Ergibt sich die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung erst aus dem Zusammenwirken von Entscheidungen oder Maßnahmen, die in beiden Vertragsstaaten getroffen werden, so beginnt der Lauf der Frist mit der ersten Mitteilung der jüngsten Entscheidung oder Maßnahme.

18. [Verfahrensablauf] Hinsichtlich des Ablaufs des eigentlichen Verfahrens sind zwei aufeinanderfolgende Phasen zu unterscheiden (vgl. Ziffer 6).

19. [Abhilfeverfahren] Die durch die Einwendungen des Steuerpflichtigen eingeleitete Phase

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

spielt sich ausschließlich zwischen dem Steuerpflichtigen und der zuständigen Behörde seines Wohnsitzstaates ab (außer das Verfahren wird vom Steuerpflichtigen wegen der Anwendung des Artikels 24 Absatz 1 in dem Staat in Gang gesetzt, dessen Staatsangehöriger er ist). Absatz 1 räumt dem Steuerpflichtigen das Recht ein, sich an die zuständige Behörde des Staates zu wenden, in dem er ansässig ist, ohne Rücksicht darauf, ob er die Rechtsmittel erschöpft hat, die ihm nach dem innerstaatlichen Recht eines jeden der beiden Staaten zur Verfügung stehen. Diese zuständige Behörde ist verpflichtet zu prüfen, ob die Einwendungen gerechtfertigt sind, und wenn sie berechtigt sind, muß sie eine der in Absatz 2 vorgesehenen Maßnahmen ergreifen.

Ziff. 20 s. zu Abs. 2 Rz. 48

II. Abkommensübersicht zu Absatz 1

25 DBA	Artikel	Gegenstand des Verfahrens (MA: abkommenswidrige Besteuerung)	Antragsvoraussetzung (MA: Rechtsauffassung)	Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsmitteln	Staatsangehörigkeitsdiskriminierung	Antragsfrist	Rz.
Ägypten	XX Abs. 1	Doppelbesteuerung = MA	Nachweis	—	—	—	43
Argentinien	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Australien	23 Abs. 1	= MA	= MA	—	—	—	26 ff.
Belgien	25 Abs. 1	Doppelbesteuerung = MA	= MA	= MA	—	2 Jahre	26 ff., 43, 47
Brasilien	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Dänemark	21 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	= MA	—	—	43

DBA	Artikel	Gegenstand des Verfahrens (MA: abkommenswidrige Besteuerung)	Antragsvoraussetzung (MA: Rechtsauffassung)	Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsmitteln	Staatsangehörigkeitsdiskriminierung	Antragsfrist	Rz.
Elfenbeinküste <i>Finnland 1935</i>	25 Abs. 1 13 Satz 1	= MA Doppelbesteuerung	= MA Nachweis	= MA (im übrigen eigenständige Regelung)	—	—	26 ff. 43 f.
Finnland 1979	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Frankreich	25 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 f.
Griechenland	XX Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 f.
Großbritannien	XVIII A Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Indien	XVIII Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	(im übrigen eigenständige Regelung)	—	—	43 f.
Indonesien	24 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Iran	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Irland	XXIV Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 f.
Island	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Israel	21 Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 f.
Italien	15 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	(im übrigen eigenständige Regelung)	—	—	43 f.
Jamaika	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Japan	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Kanada 1956	XVIII Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	(im übrigen eigenständige Regelung)	—	—	43 f.
Kanada 1981	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	= MA 77	—	26 ff., 46
Kenia	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	= MA 77	26 ff.; 47
Korea	24 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Liberia	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Luxemburg	22 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	≈ MA	—	—	43
Malaysia	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Malta	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Marokko	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Mauritius	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	= MA 77	= MA 77	26 ff., 46 f.
Neuseeland	24 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Niederlande	22 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	= MA	—	—	43
Norwegen	21 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	= MA	—	—	43
Österreich	19 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	= MA	—	—	43
Pakistan	XVII Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 ff.
Polen	22 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Portugal	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	= MA 77	2 Jahre	26 ff., 46 f.
Rumänien	20 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Sambia	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Schweden	23 Abs. 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	≈ MA	—	—	43

DBA	Artikel	Gegenstand des Verfahrens (MA: abkommenswidrige Besteuerung)	Antragsvoraussetzung (MA: Rechtsauffassung)	Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsmitteln	Staatsangehörigkeitsdiskriminierung	Antragsfrist	Rz.
Schweiz	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Singapur	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Spanien	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Sri Lanka (Ceylon) 1962	XIX Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	—	—	—	43 ff.
Sri Lanka 1979	26 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Südafrika	22 Abs. 1 Satz 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Thailand	24 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Trinidad und Tobago	24 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Tschechoslowakei	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Tunesien	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
Ungarn	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.
USA	XVII Abs. 1 Satz 1	Doppelbesteuerung	Nachweis	(im übrigen eigenständige Regelung)	—	—	43 f.
USSR	22 Abs. 1	= MA	= MA	—	—	—	26 ff.
Zypern	25 Abs. 1	= MA	= MA	= MA	—	—	26 ff.

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 26 a) **Grundzüge, Abgrenzung:** Art. 25 Abs. 1 regelt die **Antragsbefugnis** des Steuerpflichtigen für das Verständigungsverfahren i. e. S. Dieses Verfahren betrifft jeweils **Einzelfälle**; es setzt voraus, daß ein Steuerpflichtiger der Auffassung ist, er werde **abkommenswidrig** besteuert. Demgegenüber können die Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 sowohl einen Einzelfall wie eine unbestimmte Vielzahl von Fällen zum Gegenstand haben. Eine Abkommensverletzung braucht **nicht** behauptet zu sein; es genügen Schwierigkeiten, Zweifel oder durch das Abkommen nicht gelöste Doppelbesteuerungsfälle.
- 27 b) **Regelung:** Meint
- eine in einem Vertragsstaat **ansässige Person**
 - daß Maßnahmen **eines** Vertragsstaats oder **beider** Vertragsstaaten
 - für sie zu einer **Besteuerung** führen oder führen werden, **die dem Abkommen nicht entspricht**,
so kann sie

– **unbeschadet** der nach dem **innerstaatlichen** Recht der Vertragsstaaten vorgesehenen **Rechtsmittel**

bei der zuständigen Behörde Antrag auf **Einleitung eines Verständigungsverfahrens** stellen.

Entsprechendes gilt, wenn ein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 1 behauptet wird, für **Staatsangehörige** der Vertragsstaaten, auch wenn sie nicht im Gebiet eines Vertragsstaats ansässig sind.

- 28 c) Zum Begriff der „**ansässigen Person**“ s. o. zu Art. 3 Rz. 14 und zu Art. 4 Rz. 24 ff. Während Art. 25 Abs. 1 MA 63 noch ausdrücklich von einer „in einem Vertragsstaat ansässige(n) Person“ sprach, ergibt sich das Erfordernis nach dem MA 77 nur noch mittelbar daraus, daß der Antrag bei der zuständigen Behörde **des Vertragsstaats** zu stellen ist, **in dem** die Person **ansässig** ist. Auf eine Abkommenswidrigkeit kann sich überdies nur berufen, wer **abkommensberechtigt** ist; auch hierfür ist aber nach Art. 1 MA Ansässigkeit in einem Vertragsstaat erforderlich. Eine **Ausnahme** besteht lediglich für Personen, die sich auf eine Verletzung des Verbots der **Staatsangehörigkeitsdiskriminierung** nach Art. 24 Abs. 1 berufen. Art. 24 Abs. 1 schützt auch Staatsangehörige der Vertragsstaaten, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig, somit nicht abkommensberechtigt i. S. des Art. 1 sind. Demgemäß mußte für diese Personen auch die Befugnis, einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen, entsprechend erweitert werden (vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 14, o. Rz. 19).
- 29 An einem Verständigungsverfahren im Sinne der Abs. 1 und 2 können nur die Behördenvertreter der beiden Staaten teilnehmen, deren Steuern betroffen sind. Ist z. B. bei Gewinnermittlungsfällen die Besteuerung – mittelbar – in einem weiteren Staat betroffen, so kann die zuständige Behörde dieses Staates nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens mit einem oder den beiden erstgenannten Staaten tätig werden. Es gibt also grundsätzlich kein mehrseitiges Verständigungsverfahren.
- 30 d) Schon **die Auffassung**, daß Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen oder führen werden, eröffnet der abkommensberechtigten Person die Befugnis, den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu stellen; der **Nachweis**, daß eine Doppelbesteuerung eintreten werde oder bereits eingetreten sei, ist nach der überwiegenden Staatenpraxis **nicht erforderlich** (vgl. Rz. 43). Nachzuweisen ist nur, soweit sie zweifelhaft sein könnte, die Besteuerung; im übrigen braucht der Antragsteller nur seine Rechtsauffassung darzulegen, daß die Besteuerung dem Abkommen nicht entspreche. Enthält das innerstaatliche Steuerrecht dem § 90 Abs. 2 AO vergleichbare Vorschriften über die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung von Auslandssachverhalten, so obliegt es dem Antragsteller ferner, die für seine Rechtsauffassung maßgebenden Tatsachen offenzulegen.
- 31 Einige Staaten leiten das Verständigungsverfahren auch ohne Antrag

des Steuerpflichtigen – d. h. **von Amts wegen** – ein, wenn mit der Regelung des Einzelfalles eine allgemeine Regelung angestrebt wird (K. Koch CDFI LXVIa, 39).

- 32 e) Eine **dem Abkommen nicht entsprechende**, d. h. ihm widersprechende Besteuerung liegt vor, wenn eine Steuerpflicht geltend gemacht und/oder durchgesetzt wird, die sich bei richtiger Auslegung und Anwendung des Abkommens auf den richtig festgestellten Sachverhalt so nicht ergibt. Dabei muß die Besonderheit des DBA berücksichtigt werden, die darin besteht, daß es materielles innerstaatliches Recht einschränkt (vgl. die Einleitung Rz. 24). Daraus folgt, daß eine dem Abkommen widersprechende Besteuerung sich ergeben kann: (1.) aus einer falschen Auslegung und Anwendung des **Abkommensrechts**, also von Rechtsnormen eines völkerrechtlichen Vertrags, (2.) aus einer fehlerhaften Anwendung des **innerstaatlichen** Rechts, insofern das Abkommensrecht auf dieses Bezug nimmt **oder** das innerstaatliche Recht einen Teil des Sachverhalts bildet, auf den das DBA-Recht angewandt wird, (3.) aus unrichtigen Feststellungen zum **tatsächlichen Sachverhalt**. Alle drei Typen von Fehlern können Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sein. Besondere Schwierigkeiten bestehen, wenn der Abkommensschutz wegen einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme des DBA versagt werden soll (vgl. zum „treaty-shopping“ die Einleitung Rz. 67 ff., sowie H. Debatin DB 1979, 181; J. Piltz RIW/AWD 1982, 414, 418 jew. m. w. Nachw.).
- 33 **Nicht** erforderlich ist, daß die fehlerhafte Rechtsanwendung oder Tatsachenfeststellung zu einer **Doppelbesteuerung** führt. Eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung liegt auch dann vor, wenn – etwa aufgrund einer unrichtigen Anwendung des Progressionsvorbehalts – ein **zu hoher Steuersatz** erhoben wird. Selbst mit dem Ziel, eine **Freistellung in beiden Vertragsstaaten** zu erreichen, kann ein Verständigungsverfahren beantragt werden. Zwar sollen die DBA nur Doppelbesteuerung beseitigen; die Doppelfreistellung als Ergebnis ist unerwünscht. Wo sich die Doppelfreistellung aber aus einer richtigen Anwendung des Abkommensrechts ergibt, bleiben die Staaten an dieses von ihnen selber gesetzte Recht auch dann gebunden, wenn das Ergebnis unerwünscht ist; sie können allenfalls das DBA für die Zukunft in dem dafür vorgesehenen Verfahren ändern.
- 34 Die abkommenswidrige Besteuerung muß auf **Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten** beruhen. „Maßnahmen“ können sowohl in einem Handeln als auch in einem Unterlassen bestehen; entscheidend ist, ob das Handeln oder Unterlassen für eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung **kausal** geworden ist oder werden kann.
- 35 Zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung müssen die Maßnahmen **für die Person** führen, die den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellt. Damit wird eine Form des Rechtsschutzbedürfnisses umschrieben. Schon vor der Aufnahme des Art. 9 Abs. 2 in das MA 77 wurde in der Literatur die Ansicht vertreten, daß **Subjektidentität** für die Antragsbefugnis im Verständigungsverfahren

verfahren nicht zu verlangen, auch eine „wirtschaftliche Doppelbesteuerung“ hierfür ausreichend sei (vgl. *Korn/Debatin Syst. I A 1 Rdnr. 11*; Einführungsschreiben zum AStG Tz. 1.15; *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren, 163; MA-Komm. 77 zu Art. 9 Ziff. 7; zu Art. 25 Ziff. 9, o. Rz. 14; *C. Bellstedt*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 223; *H. Reuter CDFI LIVa II 14*, mit Hinweis auf die Vertragspraxis; vgl. insbesondere *DBA Kanada 1981*, Art. 25 Abs. 4 Buchst. b, der die Konsultation ausdrücklich für die übereinstimmende Aufteilung der Gewinne auf verbundene Unternehmen i. S. des Art. 9 vorsieht). Art. 9 Abs. 2 hat dies jetzt bestätigt. Die Feststellung gilt aber, wie zu wiederholen ist, **nur für die Antragsbefugnis**; ob eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung abkommenswidrig ist, kann nur aus den konkreten Normen des DBA entnommen werden (verneinend für *DBA Schweiz 1931/1957: BFH BStBl. 1982, 583*).

36 f) Die **Antragsbefugnis** besteht **unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht** der Vertragsstaaten **vorgesehenen Rechtsmittel**. Rechtsmittel sind sämtliche außergerichtliche und gerichtliche Verfahren, die das innerstaatliche Recht zur Überprüfung von Maßnahmen der Finanzverwaltungsbehörden zur Verfügung stellt. **Unbeschadet** dieser Rechtsmittel bringt zum Ausdruck, daß das Recht, ein Verständigungsverfahren zu beantragen, **vor, neben, anstelle und nach** den innerstaatlichen Verfahren besteht (vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 11, o. Rz. 16). Durchbrochen wird hiermit die allgemein anerkannte Regel des Völkerrechts, daß die Einzelperson vor der Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Streitschlichtungsmöglichkeiten den erfolglosen Versuch unternommen haben muß, ihre Rechte vor den Behörden und Gerichten des schädigenden Staats durchzusetzen („rule of the exhaustion of local remedies“, s. dazu *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren, 125 m. w. Nachw.). Die Klausel bezieht sich nach ihrem Wortlaut nur auf die Antragsbefugnis. Ob der Antragsbefugnis auch eine **Entscheidungsbefugnis** der Behördenvertreter unbeschadet der **Ergebnisse** innerstaatlicher Rechtsmittel entspricht, wird noch zu erörtern sein (s. u. zu Abs. 2 Rz. 59 ff.; 68 ff.).

37 g) Der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist bei der **zuständigen Behörde** (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e MA) des Wohnsitzstaates zu stellen; geht es um eine Verletzung des Art. 24 Abs. 1, bei der zuständigen Behörde desjenigen Vertragsstaats, dessen Staatsangehörigkeit der Antragsteller besitzt. Welche Behörde die „zuständige Behörde“ i. S. des DBA ist, ist in allen deutschen Abkommen – mit Ausnahme der Vorkriegsabkommen *Finnland 1935* und *Italien* – jeweils für beide Vertragsstaaten definiert (entsprechend Art. 3 Abs. 1 Buchst. e MA, s. dort Rz. 42f.). Für die Bundesrepublik Deutschland ist dies jeweils der Bundesminister der Finanzen. Im Normalfall wird der Antrag zweckmäßigerweise über das zuständige Finanzamt, die Oberfinanzdirektion sowie das Finanzministerium des betreffenden Bundeslandes an das Bundesministerium der Finanzen geleitet (*E. Weber IWB F. 3 Deutschland Gr. 2, 216*). Die Finanzbehörden haben nach § 89 AO

den Steuerpflichtigen durch Beratung und Aufklärung zu unterstützen und ihm zu einem richtigen Vorgehen zu verhelfen. Bei welcher Behörde der Antrag zu stellen ist, kann zweifelhaft sein, wenn der Antragsteller gemäß Art. 4 Abs. 1 in beiden Vertragsstaaten ansässig ist (s. dazu Art. 4 Rz. 82). Läßt sich aufgrund keines der Kriterien des Art. 4 Abs. 2 Buchst. a bis c eine überwiegende Bindung an einen der Vertragsstaaten bestimmen, so ist nach Buchst. d der abkommensrechtliche Wohnsitz durch gegenseitiges Einvernehmen der Vertragsstaaten zu bestimmen. Für den Antrag auf Einleitung **dieses** Verständigungsverfahrens gibt es keine eindeutig zuständige Behörde. Dem Steuerpflichtigen ist deshalb hier das Recht zuzubilligen, zwischen den zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten zu wählen (Zur Behördenzuständigkeit nach einer Wohnsitzverlegung in den anderen Vertragsstaat vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 13, o. Rz. 18).

Bei Gewinnverlagerungen i. S. des Art. 9 MA sind zwei verschiedene Steuersubjekte (Gesellschaften) betroffen. Jedes von ihnen kann sich an die für es zuständige Behörde wenden (vgl. auch Art. 1 EG-Richtlinien-Entwurf 1976). Im allgemeinen wird das Verständigungsverfahren von der Steuerbehörde des Staates einzuleiten sein, von dem eine Gewinnanpassung erwartet wird, meist also von der Behörde des Staates der Obergesellschaft (s. BMF Abschn. 1.15.1. BStBl. 1974, 442; K. Koch CDFI LXVIa 32).

- 38 Der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist an **keine bestimmte Form** gebunden. Zweckmäßig und üblich ist jedoch ein schriftlicher Antrag des Steuerpflichtigen (J. Strobl CDFI LXVIa, 76).
- 39 h) Art. 25 Abs. 1 Satz 2 sieht für den Antrag eine **Frist von drei Jahren** vor, beginnend mit der **ersten Mitteilung der Maßnahme**, die zu der dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt. Zum Begriff der „Maßnahme“ s. bereits o. Rz. 34. Ausreichend ist eine behördliche Entscheidung, in der dem Steuerpflichtigen eine Behandlung seines Falles angekündigt wird, die i. S. der vorstehenden Ausführungen abkommenswidrig ist (vgl. MA-Komm. 77 Ziff. 17, o. Rz. 22).
- 40 Das MA 63 enthielt diese Frist noch nicht. Obwohl sie ausreichend lang bemessen zu sein scheint, kann die Notwendigkeit, den Antrag innerhalb von drei Jahren nach der **ersten** Mitteilung der abkommenswidrigen Maßnahme zu stellen, zu einem unzweckmäßigen Nebeneinander von Verständigungsverfahren und innerstaatlichem Rechtsmittelverfahren führen. Da der Antrag auf Einleitung des Verfahrens nicht zur sofortigen **Durchführung** des Verfahrens zwingt, besteht die Möglichkeit, den Verfahrensbeginn von der erfolglosen Durchführung eines innerstaatlichen Verfahrens abhängig zu machen. Der IFA-Kongreß 1981 in Berlin hat vorgeschlagen, zu bestimmen, daß die Frist für den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens durch Einlegung innerstaatlicher Rechtsbehelfe gehemmt wird (dazu M. Lehner RIW/AWD 1981, 832). Für das Recht der Bundesrepublik ist zu beachten, daß der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens den

Ablauf der Steuerfestsetzungsfrist hemmt (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO i. V. m. § 171 Abs. 3 AO; dazu: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren, 110). Dies ist insofern von Bedeutung, als eine Aufhebung oder Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide grundsätzlich unzulässig wird, sobald die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (vgl. Rz. 60).

- 41 Die oft beklagte Dauer des Verständigungsverfahrens ist nicht nur auf Mängel des Verfahrens zurückzuführen, sondern auch auf die Hindernisse, die einer einheitlichen Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts, einer Verständigung über die Auslegung der anzuwendenden DBA-Norm und der Erzielung eines Lösungskompromisses natürlich-erweise entgegenstehen. Dazu kommt noch, daß die „zuständigen Behörden“ immer auf Feststellungen von Unterbehörden angewiesen sind. In der Bundesrepublik Deutschland muß ferner jede einen einzelnen Fall betreffende Regelung vom Finanzminister des zuständigen Bundeslandes gebilligt werden. Die Kooperation zwischen den Ländern und dem BMF auf diesem Gebiet ist zwar dem Vernehmen nach gut, aber sie bedeutet eine Etappe mehr als in einem Einheitsstaat wie z. B. Frankreich.

2. Abweichungen

- 42 Zu beachten ist: Das Verständigungsverfahren wird in der Praxis der Steuerverwaltungen sehr **flexibel** gehandhabt. Abweichungen in den einzelnen Vertragsvorschriften haben daher nicht immer Auswirkungen auf die Verständigungs**praxis**.
- 43 a) Zu den Verfahrensvoraussetzungen gehört nach einer Reihe von Abkommen das Vorliegen oder Drohen einer **Doppelbesteuerung**; der Steuerpflichtige muß das Vorliegen dieser Verfahrensvoraussetzung **nachweisen** (DBA Ägypten, Art. XX Abs. 1; Dänemark, Art. 21 Abs. 1; Finnland 1935, Art. 13 Satz 1; Frankreich, Art. 25 Abs. 1; Griechenland, Art. XX Abs. 1 Satz 1; Indien, Art. XVIII Satz 1; Irland, Art. XXIV Abs. 1 Satz 1; Israel, Art. 21 Abs. 1; Italien, Art. 15 Satz 1; Kanada 1956, Art. XVIII Abs. 1 Satz 1; Luxemburg, Art. 22 Abs. 1; Niederlande, Art. 22 Abs. 1; Norwegen, Art. 21 Abs. 1; Österreich, Art. 19 Abs. 1; Pakistan, Art. XVII Abs. 1; Schweden, Art. 23 Abs. 1; Sri Lanka (Ceylon) 1962, Art. XIX Abs. 1 Satz 1; USA, Art. XVII Abs. 1 Satz 1). Etwas abweichend läßt Art. 25 Abs. 1 DBA Belgien es genügen, daß der Steuerpflichtige **der Auffassung ist**, die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten führten zu einer Doppelbesteuerung, die dem Abkommen nicht entspreche. Nach diesen Abkommen wird somit das Verständigungsverfahren bei einer dem Abkommen widersprechenden Besteuerung, die keine Doppelbesteuerung ist (s. o. Rz. 35), nicht eröffnet. Dies kann Auswirkungen haben, wenn im Fall einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen die Durchführung eines Verständigungsverfahrens beantragt wird (s. o. Rz. 35 sowie Art. 9 Rz. 69).
- 44 b) Das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zu den innerstaatli-

chen Rechtsmitteln (s. o. Rz. 36) wird in einigen Abkommen nicht geregelt: *DBA Finnland 1935, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Italien, Kanada 1956, Pakistan, Sri Lanka (Ceylon) 1962, USA.*

45 Über das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zu den innerstaatlichen Rechtsmitteln entscheidet somit nach diesen Abkommen allein das jeweilige innerstaatliche Recht.

46 c) Mit Ausnahme der *DBA Kanada 1981*, Art. 25 Abs. 1; *Mauritius*, Art. 26 Abs. 1 und *Portugal*, Art. 26 Abs. 1, enthält **kein** Abkommen einen Hinweis auf die Möglichkeit zur Eröffnung eines Verständigungsverfahrens in den Fällen des Art. 24 Abs. 1 (Gleichbehandlung von Staatsangehörigen). Auch Art. 25 MA 63 enthielt noch keine derartige Regelung.

47 d) **Fristen** für den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens werden lediglich in vier Abkommen bestimmt: *DBA Belgien*, Art. 25 Abs. 1 (2 Jahre); *Kenia*, Art. 25 Abs. 1 (3 Jahre = MA 77); *Mauritius* (3 Jahre = MA 77); *Portugal*, Art. 26 Abs. 1 (2 Jahre).

C. Zu Absatz 2

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 2 s. zu Abs. 1 Rz. 11

48 3. **[Vorprüfung und Abhilfe]** Die zuständige Behörde des Vertragsstaates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, wird selbstverständlich den Antrag sorgfältig prüfen und verlangen, daß ihr alle verfügbaren Beweismittel vorgelegt werden. Auf Grund dieser Prüfung kann die Behörde zur Auffassung gelangen, daß die Angelegenheit ohne Verständigungsverfahren geregelt werden kann. Andererseits kann, auch wenn Berichtigungen nur im Wohnsitzstaat notwendig sind, ein Meinungs- und Informationsaustausch mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates nützlich sein, z. B. um sich eine bestimmte Auslegung des Abkommens bestätigen zu lassen.

MA-Kommentar 1977

Ziff. 19 s. zu Abs. 1 Rz. 24

20. **[Vorprüfung und Abhilfe]** Erkennt die angerufene zuständige Behörde die Einwendungen als gerechtfertigt an und ist sie der Auffassung, daß die beanstandete Besteuerung ganz oder teilweise auf eine im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen getroffene Maßnahme zurückzuführen ist, so hat sie den Einwendungen so rasch wie möglich stattzugeben, indem sie die ihr angemessenen erscheinenden Berichtigungen oder Entlastungen vornimmt. Unter diesen Umständen kann der Fall ohne gegenseitige Verständigung bereinigt werden. Andererseits kann es zweckmäßig sein, mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats Meinungen und Informationen

MA-Kommentar 1963

- 49 4. [Einleitung des Verständigungsverfahrens] Absatz 2 bestimmt, daß in Fällen, in denen der Wohnsitzstaat allein nicht in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, die zuständige Behörde dieses Staates sich mit der zuständigen Behörde des anderen Staates in Verbindung setzt, um zu einer Einigung über die strittige Besteuerung zu gelangen. Von den Fällen, in denen dieses Verfahren angewendet werden kann, sei der erwähnt, in dem ein Vertragsstaat, dem nach Ansicht des anderen Vertragsstaats nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht nicht zusteht, Einkünfte besteuert, die nach dem Recht dieses anderen Staates nicht steuerpflichtig sind. Hier können auch die Anwendung der Gleichbehandlungsklauseln sowie Schwierigkeiten bei der Aufteilung der Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen angeführt werden.

50 Ziff. 5 s. zu Abs. 1 Rz. 17

MA-Kommentar 1977

auszutauschen, z. B., um sich über eine bestimmte Auslegung des Abkommens zu vergewissern.

21. [Einleitung des Verständigungsverfahrens] Ist die zuständige Behörde aber der Auffassung, daß die beanstandete Besteuerung ganz oder teilweise auf eine im anderen Staat getroffene Maßnahme zurückzuführen ist, so ist sie gehalten, ja verpflichtet – wie aus Absatz 2 eindeutig hervorgeht –, das eigentliche Verständigungsverfahren einzuleiten.

22. [Innerstaatliche Rechtsmittel] Ein Steuerpflichtiger hat nach Absatz 1 das Recht, seinen Fall der zuständigen Behörde des Staates zu unterbreiten, in dem er ansässig ist, ohne Rücksicht darauf, ob er daneben nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates einen Anspruch geltend gemacht oder ein Rechtsmittel ergriffen hat. Ist ein Rechtsmittel anhängig, so soll die zuständige Behörde des Wohnsitzstaats nicht die endgültige Erledigung abwarten, sondern erklären, ob nach ihrer Auffassung der Fall für ein Verständigungsverfahren in Be-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

51

tracht kommt. Ist sie dieser Auffassung, so hat sie festzustellen, ob sie selbst eine befriedigende Lösung herbeiführen kann oder ob der Fall der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats zu unterbreiten ist.

23. [Staatenpraxis] Auch wenn ein Anspruch durch eine endgültige Gerichtsentscheidung im Wohnsitzstaat geregelt worden ist, kann der Steuerpflichtige gegebenenfalls beabsichtigen, seinen Anspruch im Verständigungsverfahren geltend zu machen oder weiter zu verfolgen. In einigen Staaten kann die zuständige Behörde in der Lage sein, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, die von der Gerichtsentscheidung abweicht. In anderen Staaten ist die zuständige Behörde an eine derartige Entscheidung gebunden. Sie kann aber dessen ungeachtet den Fall der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats unterbreiten und diese ersuchen, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu treffen.

52

24. [Zwischenstaatliche Verständigung] In der zweiten Phase – die damit beginnt, daß die zuständige Behörde des anderen Staates durch die zuständige Behörde, an die sich der Steuerpflichtige gewandt hat, eingeschaltet wird – spielt sich das Verfahren zwischen den Staaten ab, als hätte der Staat, bei dem die Einwendungen vorgebracht worden sind, diese unterstützt. Obwohl das Verfahren zweifellos ein solches zwischen Staaten ist, ergeben sich doch folgende Fragen:

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

- Handelt es sich, wie aus der Überschrift des Artikels 25 und dem Wortlaut des ersten Satzes des Absatzes 2 hervorgehen könnte, lediglich um ein Verfahren zur gegenseitigen Verständigung, mit anderen Worten, die praktische Durchführung eines „pactum de contrahendo“, das die Vertragsstaaten zwar zum Verhandeln, nicht aber zur Erzielung einer Einigung verpflichtet?
- Oder handelt es sich vielmehr um ein dem Gerichtsverfahren angeglichenes Verfahren (selbstverständlich unter der Voraussetzung, daß es im Rahmen einer gemischten Kommission stattfindet), das die Parteien zur Lösung des Konfliktes verpflichtet?

53

25. [Verhandlungspflicht] Absatz 2 verpflichtet zweifellos zum Verhandeln; was aber die Erzielung einer Verständigung im Wege dieses Verfahrens betrifft, so sind die zuständigen Behörden lediglich verpflichtet, sich nach Kräften zu bemühen; sie sind jedoch nicht verpflichtet, ein Ergebnis zu erzielen. Die Vertragsstaaten können sich jedoch auf eine weitergehende Verpflichtung einigen, wonach das Verständigungsverfahren und vor allem die Erörterungen in der gemischten Kommission zu einer Beilegung des Streitfalls führen müssen. Eine solche Regelung ließe sich entweder durch eine Änderung des Absatzes 2 oder durch Vereinbarung einer Auslegung erreichen, die in einem Pro-

54

tokoll oder Briefwechsel zum Abkommen niedergelegt wird.

26. [Billigkeitserwägungen] Bei der Suche nach einer Verständigung haben sich die zuständigen Behörden selbstverständlich in erster Linie an die Vorschriften ihres Steuerrechtes und des Abkommens zu halten, die beide für sie ebenso verbindlich sind wie für den Steuerpflichtigen. Macht die strenge Anwendung dieser Vorschriften eine Einigung unmöglich, so ist es sinnvoll, wenn die zuständigen Behörden wie bei internationalen Schiedsverfahren subsidiär auch Billigkeitserwägungen berücksichtigen, um dem Steuerpflichtigen zu entsprechen.

55

27. [Durchführung der Regelung] Der letzte Satz des Absatzes soll es den Staaten, deren innerstaatliches Recht Fristen für die Berichtigung bereits festgesetzter Steuern oder für Steuererstattungen vorsieht, ermöglichen, eine vereinbarte Regelung ohne Rücksicht auf diese Fristen durchzuführen. Die Bestimmung hindert jedoch die Staaten, die sich aus verfassungsrechtlichen oder sonstigen rechtlichen Gründen nicht über die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Fristen hinwegsetzen können, nicht daran, in die Vereinbarung selbst die Fristen einzusetzen, die ihrem innerstaatlichen Verjährungsrecht entsprechen. In gewissen Ausnahmefällen kann es ein Vertragsstaat vorziehen, auf eine Verständigung zu verzichten, deren Durchführung die Nichtbeachtung der innerstaatlich vorge-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

sehenen Fristen voraussetzen würde. Abgesehen von den Fristen kann die Durchführung einer vereinbarten Regelung auch noch auf andere Hindernisse, wie z. B. rechtskräftige Gerichtsentscheidungen, stoßen. Den Vertragsstaaten steht es frei, sich auf ausdrückliche Bestimmungen zur Beseitigung dieser Hindernisse zu einigen.

28. [Rechtsmittelverfahren anhängig] Schließlich kann der Fall eintreten, daß eine Verständigung für einen Steuerpflichtigen getroffen wird, der beim zuständigen Gericht eines der beiden Vertragsstaaten ein Verfahren in derselben Sache angestrengt hat, das noch anhängig ist. In diesem Fall kann das Ersuchen des Steuerpflichtigen, die Annahme der im Verständigungsverfahren erzielten Lösung bis zur Gerichtsentscheidung im schwebenden Verfahren hinauszuschieben, nicht abgelehnt werden. Andererseits ist auch der Sorge der zuständigen Behörde Rechnung zu tragen, Abweichungen und Widersprüche zwischen der Gerichtsentscheidung und der Verständigungslösung wegen der sich etwa daraus ergebenden Schwierigkeiten und Mißbrauchsgefahren zu vermeiden. Es erscheint daher normal, die Durchführung einer Verständigungsregelung davon abhängig zu machen, daß

- der Steuerpflichtige diese Regelung annimmt und
- der Steuerpflichtige seine Rechtsmittel betreffend die im

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

Verständigungsverfahren geregelten Punkte zurückzieht.

Ziff. 29 s. zu Abs. 3 Rz. 81

II. Abkommensübersicht zu Absatz 2

57 DBA	Artikel	bemühen, sich zu verständigen	Rz.
Ägypten	XX Abs. 1	≈ MA	64 ff.; 77
Argentinien	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Australien	23 Abs. 2	= MA	64 ff.
Belgien	25 Abs. 2	≈ MA	64 ff.
<i>Ceylon s. Sri Lanka</i>			
Brasilien	26 Abs. 2	= MA	64 ff.
Dänemark	21 Abs. 1	≈ MA	64 ff.; 77
Elfenbeinküste	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
<i>Finnland 1935</i>	13 Satz 2	<i>eigenständige Regelung</i>	79
Finnland 1979	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Frankreich	25 Abs. 2	kann sich verständigen	77 f.
Griechenland	XX Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Großbritannien	XVIII A Abs. 2	= MA	64 ff.
Indien	XVIII Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Indonesien	24 Abs. 2	= MA	64 ff.
Iran	26 Abs. 2	= MA	64 ff.
Irland	XXIV Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Island	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Israel	21 Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Italien	15 Satz 2	kann sich verständigen	77; 79
Jamaika	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Japan	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Kanada 1956	XVIII Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Kanada 1981	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Kenia	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Korea	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Liberia	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Luxemburg	22 Abs. 2	soll versuchen	77 f.; 79
Malaysia	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Malta	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Marokko	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Mauritius	26 Abs. 2	= MA	64 ff.; 80
Neuseeland	24 Abs. 2	= MA	64 ff.
Niederlande	22 Abs. 2	soll versuchen	77 f.

DBA	Artikel	bemühen, sich zu verständigen	Rz.
Norwegen	21 Abs. 2	soll versuchen	77 f.
Österreich	19 Abs. 2	soll versuchen	77 f.
Pakistan	XVII Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Polen	22 Abs. 2	= MA	64 ff.
Portugal	26 Abs. 2	= MA	64 ff.
Rumänien	20 Abs. 2	= MA	64 ff.
Sambia	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Schweden	23 Abs. 2	soll versuchen	77 f.
Schweiz	26 Abs. 2	= MA	64 ff.
Singapur	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Spanien	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
<i>Sri Lanka (Ceylon)</i> 1962	<i>XIX Abs. 1 Satz 2</i>	≈ MA	64 ff.; 77
Sri Lanka 1979	26 Abs. 2	= MA	64 ff.
Südafrika	22 Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77
Thailand	24 Abs. 2	= MA	64 ff.
Trinidad und To- bago	24 Abs. 2	= MA	64 ff.
Tschechoslowakei	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Tunesien	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
Ungarn	25 Abs. 2	= MA	64 ff.
USA	XVII Abs. 1 Satz 2	≈ MA	64 ff.; 77; 80
USSR	22 Abs. 1	= MA	64 ff.; 77
Zypern	25 Abs. 2	= MA	64 ff.

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

58 a) **Grundzüge, Regelung:** Art. 25 Abs. 2 enthält verfahrensrechtliche Bestimmungen über die **Einleitung** und **Durchführung** des nach Abs. 1 beantragten Verständigungsverfahrens i. e. S. (zu diesem Begriff o. Rz. 8). Nach dem MA lassen sich drei Verfahrensabschnitte unterscheiden:

- das **Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren** vor der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates, in den Fällen des Art. 24 Abs. 1 des Staatsangehörigkeitsstaates,
- das eigentliche **Verständigungsverfahren** im Zusammenwirken der Behörden beider Vertragsstaaten,
- die **Verwirklichung der Verständigungsregelung** durch die Behörden der Vertragsstaaten je für sich.

Satz 1 des Art. 25 Abs. 2 MA 77 stimmt mit Art. 25 Abs. 2 MA 63 wörtlich überein. Hinzuge treten ist Satz 2, der die innerstaatliche Verwirklichung der Verständigungsvereinbarung betrifft (s. u. Rz. 72 f.).

59 b) **Rechtliche Bindungen** der Finanzverwaltungsbehörden im Verständigungsverfahren: Die Finanzverwaltungen sind an einem leicht zu

handhabenden und flexiblen Verfahren interessiert, weil für eine reibungslose Verständigungspraxis ein Verhandlungs- und Entscheidungsspielraum erforderlich sei. Sie halten es demgemäß für wünschenswert, im Verständigungsverfahren möglichst wenig rechtlich gebunden zu sein (deutlich in den IFA-Landesberichten zum Thema „Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung“, Berlin 1981, CDFI LXVIa). Der Generalbericht faßt zusammen, es habe sich bislang nicht als notwendig erwiesen, besondere Rechtsgrundsätze für das Verständigungsverfahren zu entwickeln. Die Steuerverwaltungen seien an die „allgemeinen Grundsätze“ ihres nationalen Rechts gebunden; das schließe jedoch nicht aus, daß die Entscheidung im Verständigungsverfahren nach Billigkeits- und Praktikabilitätsabwägungen getroffen werde (K. Koch CDFI LXVIa 26). Die wichtigste Begründung für diese Hypothese, das Verständigungsverfahren unterliege nur sehr geringen rechtlichen Bindungen, ergibt sich aus der Behauptung, dieses sei ein diplomatisches Streiterledigungsmittel ohne den Charakter und die Garantien eines Rechtsverfahrens (vgl. J. F. Avery Jones u. a. BTR 1979, 333 ff.; R. Lenz CDFI XLII 317; D. Mülhausen, Verständigungsverfahren 84; M. Reich, Verständigungsverfahren 33; G. Sass DB 1979, 2196; J. Strobl CDFI LXVIa 176; J. Strobl/J. Zeller StuW 1978, 245; J. Tittel, Verständigungsverfahren 73 ff.).

Diese Einschätzung wird dem **Ziel** des Verständigungsverfahrens nicht gerecht. Nach Art. 25 Abs. 2 Satz 1 MA soll das Verständigungsverfahren eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermeiden. Voraussetzung für den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ist nach Art. 25 Abs. 1, daß eine abkommensberechtigte Person sich für abkommenswidrig besteuert hält. Im Verständigungsverfahren geht es also um **Rechtsfragen**. Ziel des Verfahrens ist es, das Vorliegen einer **Rechtsverletzung** zu prüfen und, falls sie vorliegt, sie nach Möglichkeit auszuräumen. Demgemäß ist im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu prüfen, ob der einer Entscheidung zugrundegelegte Sachverhalt richtig ermittelt wurde, ob er zutreffend unter die Tatbestände des Abkommens subsumiert wurde und ob daraus die nach dem Abkommen gebotene Rechtsfolge abgeleitet wurde. Bei dieser rechtlichen Prüfung unterliegen die beteiligten Behörden den **gleichen Bindungen**, die sie auch **beim Erlass** von Maßnahmen, d. h. bei der Anwendung des Abkommens, zu beachten haben. Ebenso wie die **Ermittlung** des zugrundelegenden Sachverhalts und die Rechtsanwendung bei Erlass der Maßnahme muß auch deren **Überprüfung** im Verständigungsverfahren vollständig und – nach bestem Wissen – richtig sein.

Dies gilt auch für die **Auslegung** des Abkommens: nicht nur, wenn es, wie in Art. 3 Abs. 1, eigene Auslegungsregeln zur Verfügung stellt; sondern auch dann, wenn nach Art. 3 Abs. 2 MA jeder Vertragsstaat das Abkommen gemäß seinem innerstaatlichen Recht auszulegen hat (s. o. zu Art. 3 Rz. 53 ff.). Der Anspruch des Verständigungsverfahrens

rens, auch in diesen Fällen zu einer Lösung zu kommen, die auf dem Einvernehmen beider Staaten beruht, kommt darin zum Ausdruck, daß das Verfahren auch bei der Einzelfallentscheidung der Beseitigung von Schwierigkeiten „bei der Auslegung ... des Abkommens“ dienen soll (vgl. Rz. 8). Eine „Auslegung des Abkommens“ liegt auch dann vor, wenn die Auslegung durch unterschiedliche Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten bestimmt wird. Das Ziel, eine einvernehmliche Entscheidung zu erreichen, rechtfertigt keine Freistellung der Behördenvertreter vom Abkommen und vom Gesetz zugunsten einer pragmatischen Entscheidung; Art. 25 gibt für einen **Rechtsfreiraum** keine Grundlage, dies um so weniger, als die Vorschrift die Behördenvertreter nur dazu verpflichtet, sich um eine einvernehmliche Regelung zu **bemühen** (vgl. Rz. 64f.). Rechtliche Bindungen der Behördenvertreter im Verständigungsverfahren werden jedoch nur von einem Teil des Schrifttums bejaht (vgl. P. Fischer StuW 1975, 234; G. Lindencrona/N. Mattsson Study 8/71; W. Studer BIFD 1971, 89; K. Teichner StuW 1965, 347).

60 Vom Gesetz und vom Abkommensrecht können vielmehr die Behördenvertreter auch im Verständigungsverfahren **nur** abweichen, wenn – und soweit – **ihnen ihr innerstaatliches Recht dies gestattet**. Nach deutschem Recht kommt hierfür vor allem die Ermächtigung zu **Billigkeitsentscheidungen** nach §§ 163, 227 AO in Betracht. Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, nach § 227 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis erlassen werden, wenn dies aus Gründen der Billigkeit geboten ist. Gemäß den allgemein für Ermessensentscheidungen geltenden Rechtsgrundsätzen sind auch die Billigkeitsentscheidungen nach §§ 163, 227 AO gerichtlich überprüfbar und gegebenenfalls einklagbar (statt aller: BFH Großer Senat BStBl. 1972, 603). Ob die Festsetzung oder Einziehung einer Steuer unbillig wäre, bestimmt sich auch nach der Besteuerung im anderen Vertragsstaat und nach der Konzessionsbereitschaft des Abkommenspartners im Verständigungsverfahren (M. Lehner, Verständigungsverfahren 98; K. Tipke AWD 1972, 589, 592). Unter den vorstehenden Voraussetzungen kann also eine Verständigungsvereinbarung zugunsten des Steuerpflichtigen von Gesetz und DBA abweichen. Eine Abweichung **zu seinen Ungunsten** ist **nicht** zulässig.

Die Verständigungsver**vereinbarung** ist kein öffentlichrechtlicher (Vergleichs-)Vertrag i. S. des § 78 Abs. 3 AO. Aus dieser Vorschrift kann nicht auf die Zulässigkeit sog. Steuervereinbarungen geschlossen werden (Tipke/Kruse AO § 78 Tz. 8; vgl. auch H. U. Erichsen VerwArch 1979, 356, wonach § 78 AO, der aus Gründen der Vereinheitlichung wörtlich dem § 13 Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes angepaßt ist, als Redaktionsversehen zu begreifen sei). Bereits vor Inkrafttreten des Verwaltungsverfahrensgesetzes, das in § 54 die Zulässigkeit des öffentlichrechtlichen Vertrages regelt, wurden Vergleiche und Vereinbarungen über **steuerrechtliche** Ansprüche zwischen Steuerbehörde

und Steuerpflichtigem für unzulässig gehalten (*BVerwGE* 8, 239; *BVerwG DVBl.* 1964, 122; *BFH BStBl.* 1963, 104). Für die Verständigungsvereinbarung kann nicht bereits deshalb etwas anderes gelten, weil ihre Partner zwei Finanzverwaltungen sind, die sich gleichgeordnet gegenüberstehen: jede Absprache steht „unter den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die das Abgabenrecht beherrschen“ (*BFH BStBl.* 1963, 104 zur Schlußbesprechung im Betriebsprüfungsverfahren).

- 61 c) Im **Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren** vor der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaates (in den Fällen des Art. 24 Abs. 1 des Staatsangehörigkeitsstaates) ist zunächst zu klären, ob die **Einwendung** des Antragstellers, d. h. seine von ihm geltend gemachte Auffassung, er werde im Widerspruch zum Abkommen besteuert, **begründet** ist. Die Behörde ist zu dieser Prüfung nach Art. 25 verpflichtet. Ist es zur Aufklärung des Sachverhalts erforderlich, so muß sie gegebenenfalls ein Amtshilfefeersuchen an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats richten (s. u. zu Art. 26 Rz. 32 ff.). Der Steuerpflichtige seinerseits muß seinen Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO nachkommen. Die Behörde muß den Steuerpflichtigen dabei unterstützen, **sachdienliche** Angaben zu machen und Anträge zu stellen (§ 89 AO).

Richtet sich ein Antrag gegen einen Steuerbescheid oder gegen einen sonstigen hoheitlichen Akt einer Finanzbehörde, so muß die Behörde prüfen und gegebenenfalls durch Nachfrage klarstellen, ob ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens oder ein sonstiger Rechtsbehelf gemeint ist. Richtet sich ein Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens gegen eine Maßnahme des Wohnsitzstaates, ohne daß der andere Vertragsstaat betroffen ist, so muß der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit des innerstaatlichen Rechtsbehelfsverfahrens hingewiesen werden (für das Recht der Bundesrepublik Deutschland somit auf die §§ 347 ff. AO). Die Anforderungen, die an die Begründetheit des Antrags zu stellen sind, dürfen im übrigen nicht höher sein als diejenigen, die das innerstaatliche Recht an die behördliche Überprüfung von Steuerverwaltungsakten stellt. **Unsicherheiten**, die sich aus den besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung ausländischen Rechts ergeben, dürfen sich **nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen** auswirken.

- 62 Hält die Behörde die Einwendung für begründet, so hat sie weiter zu prüfen, ob sie **selber** in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, der Einwendung also **abzuhelfen**. Sie wird dazu regelmäßig nur dann in der Lage sein, wenn die abkommenswidrige Besteuerung auf einer eigenen Rechtsverletzung oder der einer nachgeordneten Behörde des Wohnsitzstaates beruht. Ob sie zur Abhilfe verpflichtet ist bzw. dazu, die Abhilfe durch eine nachgeordnete Behörde zu veranlassen, richtet sich nach den einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts; für das Verständigungsverfahren kommt es nur auf die **Möglichkeit** der Abhilfe an. Demgegenüber wird die Behörde zur

Abhilfe regelmäßig **nicht** in der Lage sein, wenn die abkommenswidrige Besteuerung auf eine Maßnahme des **anderen** Vertragsstaats zurückzuführen ist. Zwar wäre es denkbar, daß die Behörde des Wohnsitzstaates auch in einem solchen Fall dem Steuerpflichtigen durch eine Billigkeitsmaßnahme entgegenkommt; die Abkommenswidrigkeit würde dadurch zwar nicht beseitigt, aber doch eine für den Steuerpflichtigen „befriedigende Lösung herbeigeführt“. Die Behörde ist hierzu aber nicht verpflichtet und wird i. d. R. dazu auch nach innerstaatlichem Recht nicht in der Lage sein; so hat für das deutsche Recht der *BFH* entschieden, daß ein Billigkeitserlaß aus sachlichen Gründen nur in dem Staat erfolgen könne, durch dessen Besteuerung und Steuersystem die Härte verursacht wurde (*BFH* BStBl. 1970, 392, 394). Selbst wenn aber das innerstaatliche Recht die Möglichkeit des Erlasses gibt, so wäre dies doch eine „befriedigende Lösung“ nur für den Steuerpflichtigen, nicht auch für den Staat, der den Fehler nicht zu verantworten hat. Die Befugnis, ein Verständigungsverfahren einzuleiten, wird also durch diese Möglichkeit nicht versperrt.

- 63 Ist die abkommenswidrige Besteuerung auf eine Maßnahme des Wohnsitzstaates zurückzuführen, die zuständige Behörde zur Abhilfe aber deshalb nicht in der Lage, weil dem eine bestands- oder rechtskräftige innerstaatliche Entscheidung entgegensteht (s. dazu noch u. Rz. 69), so könnte ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 2 zwar eingeleitet werden. Es wird aber kaum aussichtsreich sein, weil der andere Vertragsstaat es mit gutem Grund ablehnen wird, einen Fehler zu bereinigen, der nicht von seinen Behörden zu verantworten ist. Die zuständige Behörde des Wohnsitzstaates wird daher ein Verständigungsverfahren gar nicht erst einleiten (Ermessensentscheidung, s. u. Rz. 64).

- 64 d) Hält die Behörde die Einwendungen des Steuerpflichtigen für begründet (o. Rz. 61 f.) und ist nach ihrer Meinung die abkommenswidrige Besteuerung – auch oder nur – auf eine Maßnahme des anderen Vertragsstaats zurückzuführen (o. Rz. 62), so wird sie sich um eine zwischenstaatliche Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats **bemühen**, das eigentliche Verständigungsverfahren einzuleiten. Die ausländische Behörde antwortet meist mit einer Gegendarstellung. Diese muß häufig zunächst wieder den Landesfinanzbehörden zugeleitet werden, ehe das BMF dazu Stellung nehmen kann.

Die Finanzverwaltung und die überwiegende Meinung leiten aus der Formulierung „Bemühen“ einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine **fehlerfreie Ermessensausübung** der Behörde bei der Entscheidung über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ab (*H. Debatin* AWD 1969, 477, 485; *K. Koch* CDFI LXVIa 30; *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren 153; *K. Tipke* AWD 1972, 589, 592). Dies gilt auch für die meisten anderen Staaten; darüber hinaus gibt das belgische Recht dem Steuerpflichtigen einen **Rechtsanspruch** auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens (*K. Koch* aaO). Nach der Rechtsprechung

des *BFH* bleibt die Entscheidung, ob die Behörde dem Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens nachkommen will, „selbst bei Nachweis“ einer abkommenswidrigen Besteuerung in ihr Ermessen gestellt: einer zum Handeln im zwischenstaatlichen Bereich aufgerufenen Behörde müsse ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt werden; dazu gehöre auch die Beurteilung der Erfolgsaussichten des Verständigungsverfahrens auf Grund der Praxis der Behörde des anderen Vertragsstaats. „Auch Zweckmäßigkeitserwägungen können das Handeln der angerufenen nationalen Behörde bestimmen“ (*BFH* BStBl. 1982, 583: *DBA Schweiz*). Häufig lehnen die Finanzbehörden die Einleitung eines Verständigungsverfahrens auch dann ab, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung nur mangelhaft nachkommt (so die Behörden der Bundesrepublik Deutschland, Griechenlands, der Niederlande und Österreichs: *K. Koch* aaO 30). Darüber hinaus kann die Einleitung eines Verständigungsverfahrens auch dann nicht mehr verlangt werden, wenn bestandskräftige oder rechtskräftige Entscheidungen vorliegen, so daß eine Korrektur der abkommenswidrigen Besteuerung nicht mehr möglich ist (s. u. Rz. 69f.).

- 65 Das **Bemühen** ist zu richten auf die **Vermeidung** einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung. Vermeidung (engl.: „avoidance“; franz.: „éviter“) ist dabei jedoch nicht wörtlich i. S. von nur präventiven Maßnahmen zu verstehen. Präventive Maßnahmen werden die Ausnahme sein; in den meisten Fällen wird das Verständigungsverfahren der **Beseitigung** einer bereits **eingetretenen** abkommenswidrigen Besteuerung dienen (s. in Abs. 1: „zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die ...“).
- 66 Im Verständigungsverfahren i. e. S. geht es jeweils um die **Regelung eines Einzelfalles** (s. o. Rz. 8). Es umfaßt jedoch unvermeidlich auch die allgemeine Erörterung der durch den Einzelfall deutlich gewordenen Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens; darüber hinaus ist es jederzeit zulässig, auch Fragen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht behandelt sind, einzubeziehen. In solchen Situationen tritt neben das Verständigungsverfahren ein Konsultationsverfahren i. S. des Abs. 3 bzw. das eine Verfahren geht in das andere über.
- 67 Eine **Verpflichtung** der Behörden, sich zu einigen, gibt es im Verständigungsverfahren **nicht** (MA-Komm. 77 Ziff. 25, o. Rz. 53; *K. Koch* aaO 40). Sie kommt schon deswegen nicht in Betracht, weil die Behördenvertreter, wie dargelegt, an die Vorschriften ihres innerstaatlichen Rechts gebunden und nur im Rahmen des ihnen eingeräumten Ermessens zu Konzessionen befugt sind. In keinem Fall ist es möglich, daß durch ein Verständigungsverfahren ein Staat ein Besteuerungsrecht zugewiesen erhält, das er nach klarer Bestimmung des *DBA* nicht hat (*FG Schleswig-Holstein* EFG 1971, 578: *DBA Dänemark*; aus anderen Gründen durch *BFH* HFR 1974, 231 aufgehoben); wenn dies ausnahmsweise geschieht, kann der betreffende Staat – wenigstens nach

Auffassung der deutschen Finanzverwaltung – dieses Besteuerungsrecht nicht geltend machen.

- 8 Daß der Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 1 „unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht ... vorgesehenen Rechtsmittel“ gestellt werden kann (s. o. Rz. 36), bedeutet **noch nicht**, daß die beiden Verfahren auch **nebeneinander durchgeführt werden** können. Die Staatenpraxis ist uneinheitlich: In der Bundesrepublik Deutschland sind ein Verständigungsverfahren und ein Gerichtsverfahren gleichzeitig möglich (J. Strobl CDFI LXVIa 175; BFH BStBl. 1967, 495; 1982, 583; beide DBA Schweiz 1931/1959; sowie die in Rz. 70 zitierten Entscheidungen). In den USA wird ein Verständigungsverfahren nicht ohne Zustimmung des Gerichts eingeleitet, falls ein Gerichtsverfahren bereits anhängig ist (R. Cole/J. Huston/S. Weiss, CDFI LXVIa 249 ff.). In Schweden muß sich der Steuerpflichtige zwischen dem Verständigungsverfahren und dem Rechtsbehelfsverfahren entscheiden (J. Franke/G. Lindencrona/N. Mattsson aaO 375 ff.). In Australien ist der Erfolg des Verständigungsverfahrens vielfach von der Beendigung des Rechtsbehelfsverfahrens abhängig (B. Pascoe aaO 189 ff.). Nach dem Recht der Schweiz muß der eingelegte Rechtsbehelf regelmäßig zurückgenommen werden, damit ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden kann (D. Lüthi aaO 389 ff.). In Griechenland lehnt die Behörde den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ab, wenn dieser nach der Einlegung von Rechtsbehelfen bei innerstaatlichen Gerichten gestellt wird (C. Yannopoulos aaO 309 ff.). Im Ergebnis wird durch solche Regelungen der Schutz, den Art. 25 dem Steuerpflichtigen geben soll, erheblich eingeschränkt. Daß sie mit dem MA unvereinbar seien, läßt sich jedoch im Hinblick auf die reichlich unbestimmte Formulierung des Art. 25 nicht sagen. Soll eine völkervertragliche Norm innerstaatliches Recht modifizieren oder in bestimmten Fällen außer Kraft setzen, so muß sie dies ohne alle Zweifel zum Ausdruck bringen; mit Wendungen wie „bemühen“ und „unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel“ wird diesem Bestimmtheits-erfordernis nicht genügt (vgl. die Nachweise bei M. Lehner, Verständigungsverfahren 40 ff., 104 f.). Immerhin hält der MA-Komm. offenbar ein Verständigungsverfahren neben einem gerichtlichen Verfahren für möglich. Er hält es allerdings andererseits für „normal“, die Durchführung einer Verständigungsregelung davon abhängig zu machen, daß der Steuerpflichtige „seine Rechtsmittel betreffend die im Verständigungsverfahren geregelten Punkte zurückzieht“ (MA-Komm. 77 Ziff. 28, o. Rz. 56).

- 69 Ist bereits eine **rechtskräftige gerichtliche Entscheidung** ergangen, so ist eine hiervon abweichende Verständigungsvereinbarung nur noch möglich, soweit das innerstaatliche Recht des betreffenden Staats das gestattet; entsprechendes gilt für **bestandskräftige Verwaltungsentscheidungen**. Art. 25 MA ist keine ausreichende Rechtsgrundlage für eine solche Durchbrechung, weil die Regelung hierfür nicht bestimmt genug ist (M. Lehner aaO 104 f.). Nach dem Recht der Bundesrepu-

blik rechtfertigen die §§ 172ff. AO eine Durchbrechung der Bestandskraft bei anderweitiger gesetzlicher Zulassung, beispielsweise durch die (hinreichend bestimmte) Regelung des Art. 9 Abs. 2 MA. Eine Durchbrechung der Bestandskraft ist weiter bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen (§ 174 AO) oder wegen neuer Tatsachen bzw. Beweismittel (§ 173 AO) vorgesehen; diese Bestimmungen können auch auf zwischenstaatliche Rechtsverhältnisse angewandt werden (*M. Lehner* aaO 107ff.). Dagegen rechtfertigen **Billigkeitserwägungen** eine Durchbrechung der Bestandskraft i. d. R. **nicht**, wenn es sich um Rechtsfragen handelt, über die schon im Festsetzungsverfahren entschieden wurde oder hätte entschieden werden können (*Tipke/Kruse* § 227 Rdn. 22 mit Hinweis auf Ausnahmen). Deutsche Praxis ist es jedoch, einen Steuerbescheid auch dann zu ändern, wenn er bestandskräftig ist, falls dies aufgrund des Ergebnisses eines Verständigungsverfahrens erforderlich ist (*BMF*, Abschn. 1.15.2., BStBl. 1974, 442; Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung Abschn. 1.2.3., BStBl. 1983, 219).

- 70 Erst recht kann die **Rechtskraft gerichtlicher Urteile** – entgegen der Praxis der Finanzverwaltung – in der Bundesrepublik durch eine Verständigungsvereinbarung **nicht durchbrochen werden** (a. M. *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren 130; *J. Strobl/J. Zeller* StuW 1978, 246). In seiner Entscheidung vom 23. 11. 1933 zu Art. 15 *DBA Italien* (RStBl. 1934, 40) führt zwar der *RFH* aus, daß es dem Steuerpflichtigen unbenommen bleibe, den Weg des Art. 15 auch nach Abschluß eines Rechtsmittelverfahrens zu beschreiten. Zulässiges Ziel eines derartigen Verfahrens hätte es sein können, die Behörde des **anderen** Vertragsstaats zum Einlenken zu bewegen. Das Urteil enthält jedoch **keinen** Anhaltspunkt dafür, daß der *RFH* eine von der Rechtskraft seiner Entscheidung abweichende Regelung **durch die deutschen Behörden** für möglich gehalten hätte. Auch zwei Entscheidungen des *BFH* (*HFR* 1982, 228; BStBl. 1979, 74: beide *DBA Schweiz*) sprechen nur von der Möglichkeit, im Anschluß an ein innerstaatliches Gerichtsverfahren ein Verständigungsverfahren **durchzuführen**, nicht davon, daß eine **Durchbrechung der Rechtskraft** zulässig wäre (vgl. dazu: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren 119ff.).

Eine Abweichung von einem rechtskräftigen Urteil in einer Verständigungsvereinbarung ist vielmehr nur noch möglich in Fragen, die **nicht Streitgegenstand** des gerichtlichen Verfahrens waren, daher nicht von der Rechtskraft erfaßt werden (§ 110 Abs. 1 FGO), ferner nach § 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO wegen **neu bekannt werden der Tatsachen und Beweismittel**. Die Verständigungsvereinbarung als solche ist nicht in diesem Sinne eine neue Tatsache; sie – d. h. ihre Rechtswirksamkeit – setzt das Vorliegen der neuen Tatsache zunächst voraus. Auch durch **Billigkeitsmaßnahmen** können gerichtliche Entscheidungen nicht stärker als entsprechende Verwaltungsmaßnahmen korrigiert werden (s. die vorige Rz.); wenn *BFHE* 88, 545, 549 den Eindruck erweckt, daß Billigkeitskorrekturen als Folge eines Verständ-

digungsverfahrens unbegrenzt zulässig seien, so kann dies nicht so gemeint gewesen sein.

- 71 Gegen die die Einleitung eines Verständigungsverfahrens **ablehnende Behördenentscheidung** ist nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland der Rechtsweg zu den Finanzgerichten gegeben (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Ein Vorverfahren ist grundsätzlich nicht erforderlich (vgl. *BFH BStBl.* 1982, 583).
- 72 e) Die Verständigungsregelung ist **ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts** der Vertragsstaaten **durchzuführen** (Abs. 2 Satz 2). Verständigungsregelung ist die im Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung. Fristen des innerstaatlichen Rechts i. S. des Abs. 2 Satz 2 sind Verjährungs-, Ausschuß- und vergleichbare Fristen, von denen die Geltendmachung des Steuer- oder eines Steuererstattungsanspruches abhängig ist. So ist nach § 169 Abs. 1 AO eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung unzulässig, sobald die **Festsetzungsfrist** abgelaufen ist. Die Frist beträgt für Steuern vom Einkommen und Vermögen vier Jahre (§ 169 Abs. 2 AO). Nach § 171 Abs. 3 AO wird der Fristablauf durch einen Antrag des Steuerpflichtigen auf Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheids gehemmt; ein derartiger Antrag ist auch der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens. Soweit die deutschen DBA Fristen für den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens enthalten, sind diese i. d. R. kürzer als die Steuerfestsetzungsfrist nach der Abgabenordnung, so daß der Verwirklichung des Verständigungsergebnisses insoweit keine Hindernisse entgegenstehen. **Nicht** zu den Fristen i. S. des Abs. 2 Satz 2 gehören **Rechtsmittelfristen**: bei rechtskräftigen Entscheidungen würden sich sonst unterschiedliche Rechtswirkungen ergeben, je nachdem, ob die Rechtskraft durch Fristablauf oder aus anderen Gründen eingetreten ist.
- 73 **Durchführung** der Verständigungsregelung ist deren Verwirklichung im Verwaltungsverfahren. Einige Staaten, darunter die Schweiz und die USA, machen sie von der **Zustimmung des Steuerpflichtigen** abhängig (*K. Koch CDFI LXVIa 40*). Nach deutscher Praxis wird der Steuerpflichtige, wenn die beabsichtigte Verständigungslösung nicht seinem Antrag entspricht, gegebenenfalls um sein Einverständnis für eine andere Lösung ersucht. Entspricht die Verständigungslösung seinem Antrag oder hat er einer anderen als der beantragten Regelung zugestimmt, so hängt die Durchführung der mit dem ausländischen Staat getroffenen Regelung nicht mehr von einer Zustimmung des Steuerpflichtigen ab (vielleicht mißverständlich *K. Koch aaO*). Eine solche Zustimmung ist schon deshalb nicht mehr angebracht, weil sich der ausländische Vertragsstaat darauf verläßt, daß die vereinbarte Regelung durchgeführt wird. Grundsätzlich wird die Verständigungsvereinbarung durch Berichtigung des Steuerbescheids für das betroffene Veranlagungsjahr verwirklicht. Wenn das innerstaatliche Recht es gestattet, ist es auch möglich, den Ausgleich durch eine entsprechend niedrigere (oder höhere) Veranlagung in einem späteren Jahr vorzuneh-

men. Inwieweit **Zinsen** erhoben werden können, richtet sich nach innerstaatlichem Recht.

- 74 **g) Die Stellung des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren** ist, von der Regelung der Antragsbefugnis abgesehen, weder im MA noch in den von der Bundesrepublik abgeschlossenen DBA näher geregelt. Nach Ansicht des MA-Komm. sind die Vertragsstaaten jedoch verpflichtet, den Steuerpflichtigen „gewisse wesentliche Rechte zuzusichern“ (MA-Komm. 77 Ziff. 39, u. Rz. 103). Genannt wird das Recht, Erklärungen schriftlich oder mündlich abzugeben, sowie das Recht auf einen Rechtsbeistand. Wegen der Besonderheit des Verfahrens erscheine es aber nicht erforderlich, dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter Akteneinsicht zu gewähren (MA-Komm. 77 Ziff. 40, u. Rz. 104). Die **Mitwirkungspflicht**, d. h. die Sachverhaltsaufklärungspflicht des Steuerpflichtigen ist jedoch sehr umfassend (vgl. bereits Rz. 30, sowie K. Koch CDFI LXVIa, 38f.). Richtigerweise muß dem Steuerpflichtigen ein Anspruch auf **rechtliches Gehör** und eine **Informationsmöglichkeit** über den Verfahrensverlauf gegeben werden (vgl. auch die Resolution der IFA IWB Fach 1, 1205, sowie MA-Komm. 77 zu Art. 25 MA Ziff. 39, u. Rz. 103; M. Lehner, Verständigungsverfahren 122ff.; M. Reich, Verständigungsverfahren 79f.; J. Strobl/J. Zeller StuW 1978, 251).

- 75 **Kosten** für die Durchführung des Verständigungsverfahrens werden nicht erhoben (K. Koch aaO 39).
- 76 Eine **Veröffentlichung** der Verständigungsergebnisse unter Wahrung des Steuergeheimnisses ist im Interesse anderer Steuerpflichtiger wünschenswert. Z. T. geschieht dies deswegen nicht, weil befürchtet wird, daß Entscheidungen, die nur auf Einzelfälle bezogen sind, Präjudizwirkung erlangen.

2. Abweichungen (s. dazu o. Rz. 42)

- 77 **a) Die Möglichkeit der innerstaatlichen Behörde, den Einwendungen des Steuerpflichtigen abzuweichen, fehlt im Wortlaut der DBA Ägypten, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Italien, Kanada 1956, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Pakistan, Schweden, Sri Lanka (Ceylon) 1962, Südafrika, USA und USSR.** Aus diesem Fehlen einer ausdrücklichen Regelung darf selbstverständlich nicht geschlossen werden, daß die innerstaatlichen Behörden keine Abhilfemöglichkeit haben und sofort die zwischenstaatliche Verständigung einleiten müssen. Die Abhilfemöglichkeit und gegebenenfalls -pflicht richtet sich in diesen Fällen vielmehr nach dem **innerstaatlichen Recht** der Vertragsstaaten (vgl. dazu Rz. 61).
- 78 **b) Das Bemühen um die zwischenstaatliche Verständigung** (vgl. Rz. 64f.) wird in den einzelnen Abkommen überwiegend, wenn auch in unterschiedlichen Formulierungen, in Übereinstimmung mit dem MA umschrieben. Häufig findet sich die Wendung, daß die Behörde eine zwischenstaatliche Verständigung **versuchen solle**: DBA Luxemburg,

Art. 22 Abs. 2; *Niederlande*, Art. 22 Abs. 2; *Norwegen*, Art. 21 Abs. 2; *Österreich*, Art. 19 Abs. 2; *Schweden*, Art. 23 Abs. 2. In Art. 25 Abs. 2 *DBA Frankreich* heißt es lediglich, daß die zuständige Behörde sich verständigen „könne“.

- 79 c) Die *DBA Italien*, Art. 15, sowie *Finnland 1935*, Art. 13, und *Luxemburg*, Art. 26 Abs. 3, eröffnen ausdrücklich die Möglichkeit zu einer **Billigkeitsentscheidung**.
- 80 d) Mit Ausnahme der *DBA Mauritius*, Art. 25 Abs. 2, und *USA*, Art. XVII Abs. 3, enthält **kein** Abkommen eine Art. 25 Abs. 2 Satz 2 entsprechende Vorschrift, nach der die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist. Die Regelung des *DBA USA* weicht dabei von der des MA insofern ab, als sie lediglich die Erhebung, Erstattung oder Anrechnung der Steuer entsprechend dem Verständigungsergebnis vorschreibt, **ohne** dabei einen **Vorbehalt** hinsichtlich der innerstaatlichen Fristen zu machen.

D. Zu Absatz 3

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 5 s. zu Abs. 1 Rz. 17

- 81 6. [Konsultationsverfahren] Absatz 3 legt den zuständigen Behörden nahe und ermächtigt sie, nach Möglichkeit die bei der Auslegung oder Anwendung auftretenden allgemeinen Schwierigkeiten in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen.
- 82 7. Absatz 3 Satz 2 gibt den zuständigen Behörden die Möglichkeit, auch Fälle von Doppelbesteuerung zu behandeln, die im Abkommen nicht geregelt sind. Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang der Fall einer in einem dritten Staat ansässigen Person, die in beiden Vertragsstaaten Betriebsstätten hat. Es ist selbstverständlich erwünscht, daß die betreffenden Verhandlungen zu einer wirksamen Beseitigung dieser Doppelbesteuerung führen.

Ziff. 8 s. zu Abs. 4 Rz. 98

MA-Kommentar 1977

Ziff. 28 s. zu Abs. 2 Rz. 56

29. [Konsultationsverfahren] Der erste Satz dieses Absatzes legt den zuständigen Behörden nahe und ermächtigt sie, Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung möglichst im Verständigungsweg zu beseitigen. Dabei handelt es sich im wesentlichen um Schwierigkeiten allgemeiner Art, die, obwohl sie sich in einem Verfahren im Sinne der Absätze 1 und 2 bei einem Einzelfall ergeben haben, eine ganze Gruppe von Steuerpflichtigen betreffen oder betreffen können.

83

30. [Abkommensanwendung und Auslegung] Diese Bestimmung ermöglicht die Beseitigung von Schwierigkeiten, die bei der Anwendung des Abkommens auftreten. Unter solchen Schwierigkeiten sind nicht nur Fragen der praktischen Anwendung zu verstehen, die bei der Einführung und Durchführung der Verfahren zur Entlastung von Steuern entstehen, welche im Quellenstaat von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren einbehalten werden, sondern auch solche Schwierigkeiten, die das Zusammenwirken der Abkommensbestimmungen, wie dies bei den Vertragsverhandlungen vorgesehen war, beeinträchtigen oder behindern können und deren Bereinigung nicht von einer vorhergehenden Einigung über die Abkommensanwendung abhängig gemacht worden ist.

84

31. [Innerstaatliches Recht] Nach dieser Bestimmung können die zuständigen Behörden insbesondere

- die Definition von Ausdrücken, die im Abkommen unvollständig oder nicht eindeutig definiert sind, ergänzen oder klarstellen, um etwaigen Schwierigkeiten vorzubeugen;
- wenn Änderungen in der Gesetzgebung eines Staates eingetreten sind, die die Ausgewogenheit oder den wesentlichen Inhalt des Abkommens nicht beeinträchtigen, die sich daraus ergebenden Schwierigkeiten bereinigen.

85

32. [Zuständigkeiten] Absatz 3 ermächtigt die „zuständigen Be-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

hören der Vertragsstaaten“, d. h. im allgemeinen die Finanzminister oder ihre für die Abkommensanwendung zuständigen Vertreter, in gegenseitigem Einvernehmen alle sich aus der Abkommensauslegung ergebenden Schwierigkeiten zu lösen. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, daß je nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten nicht nur die im Abkommen genannten „zuständigen Behörden“, sondern auch andere Behörden (Außenministerien, Gerichte) berechtigt sind, internationale Verträge und Abkommen auszulegen, und daß dies mitunter diesen anderen Behörden ausschließlich vorbehalten ist.

33. [Bindungswirkung] Vereinbarungen zur Lösung allgemeiner Auslegungs- oder Anwendungsschwierigkeiten sind für die Verwaltungsbehörden solange bindend, als die zuständigen Behörden die Vereinbarung nicht ändern oder aufheben.

34. [Lücken im Abkommen] Der zweite Satz des Absatzes 3 ermöglicht es den zuständigen Behörden, sich auch mit Doppelbesteuerungsfällen zu befassen, die im Abkommen nicht behandelt sind. Von besonderem Interesse in diesem Zusammenhang ist der Fall einer in einem dritten Staat ansässigen Person, die Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten hat. Selbstverständlich ist es erwünscht, daß das Verständigungsverfahren in diesem Fall die Doppelbesteuerung wirksam vermeidet. Ein Vorbe-

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

halt ist jedoch für die Vertragsstaaten zu machen, deren innerstaatliches Recht eine Ergänzung des Abkommens zu Punkten, die nicht ausdrücklich oder zumindest in erkennbarer Weise im Abkommen behandelt sind, nicht zuläßt; in diesem Falle ließe sich das Abkommen nur durch ein Protokoll ergänzen, das wie das Abkommen selbst der Ratifikation oder der Zustimmung bedarf.

Ziff. 35 s. zu Abs. 4 Rz. 98

II. Abkommensübersicht zu Absatz 3

88 DBA	Artikel	Konsultationsverfahren nach Satz 1	Konsultationsverfahren nach Satz 2	Rz.
Ägypten	XX Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung = MA	—	90 ff; 95
Argentinien	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 95
Australien	23 Abs. 3	≈MA	—	90 ff; 95
Belgien	25 Abs. 3	= MA	—	90 ff; 95
Brasilien	26 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Dänemark	—	—	—	94
Elfenbeinküste	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Finnland 1935	14	<i>eigenständige Regelung</i>	—	97
Finnland 1979	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Frankreich	25 Abs. 3	werden sich verständigen	≈ MA	90 ff; 93
Griechenland	XX Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95
Großbritannien	XVIII A Abs. 3	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95 f.
Indien	—	—	—	94
Indonesien	24 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Iran	26 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Irland	XXIV Abs. 2	≈ MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95
Island	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93

DBA	Artikel	Konsultationsverfahren nach Satz 1	Konsultationsverfahren nach Satz 2	Rz.
Israel	21 Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95
Italien	16	≈ MA mit Zusatzregelung	≈ MA	90 ff; 93, 96
Jamaika	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Japan	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Kanada 1956	XVIII Abs. 2	werden sich verständigen	—	94
Kanada 1981	25 Abs. 3, 4	= MA mit Zusatzregelung	= MA	90 ff; 93, 96
Kenia	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Korea	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Liberia	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Luxemburg	26 Abs. 3	eigenständige Regelung	eigenständige Regelung	97
Malaysia	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Malta	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Marokko	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Mauritius	26 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Neuseeland	24 Abs. 3	= MA	—	90 ff; 94
Niederlande	25 Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 96
Norwegen	25 Abs. 3	—	—	94
Österreich	21 Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 96
Pakistan	XVII Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95
Polen	22 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Portugal	26 Abs. 3	= MA	—	90 ff; 94
Rumänien	20 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Sambia	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Schweden	25 Abs. 2	≈MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 94, 96
Schweiz	26 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Singapur	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93, 96
Spanien	25 Abs. 4	= MA mit Zusatzregelung in Abs. 3	= MA	90 ff; 93, 96
<i>Sri Lanka (Ceylon) 1962</i>	<i>XIX Abs. 2</i>	<i>≈MA mit Zusatzregelung</i>	—	<i>90 ff; 95</i>
Sri Lanka 1979	26 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Südafrika	22 Abs. 2	≈ MA mit Zusatzregelung	—	90 ff; 95
Thailand	24 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Trinidad und Tobago	24 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93

DBA	Artikel	Konsultationsverfahren nach Satz 1	Konsultationsverfahren nach Satz 2	Rz.
Tschechoslowakei	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Tunesien	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93
Ungarn	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93 f., 95
USA	XVII Abs. 2 Satz 2	eigenständige Regelung	—	95 f.
USSR	22 Abs. 2	= MA	= MA	90 ff; 93
Zypern	25 Abs. 3	= MA	= MA	90 ff; 93

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 89 a) **Grundzüge:** Art. 25 Abs. 3 räumt den zuständigen Behörden die Befugnis ein, Rechtsfragen des Abkommens auch **ohne** Bezug auf einen konkreten Einzelfall, sowie die Beseitigung von Doppelbesteuerungsfällen zu erörtern, die im Abkommen nicht geregelt sind. Wird ein Verständigungsverfahren **i. e. S.** eingeleitet, so umfaßt dies **notwendig** das Verfahren nach Abs. 3 Satz 1, während das Verfahren nach Abs. 3 Satz 2 einbezogen sein **kann** (vgl. Rz. 8).
- 90 b) Nach **Abs. 3 Satz 1** werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten **bemühen**,
- **Schwierigkeiten oder Zweifel**,
 - die bei der **Auslegung oder Anwendung des Abkommens** entstehen,
 - **in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen.**
- 91 Die Verpflichtung, sich um gegenseitiges Einvernehmen zu bemühen, bringt die Notwendigkeit des Zusammenwirkens zum Ausdruck; sie ist jedoch **nicht** so zu verstehen, als würden die beiden Staaten verpflichtet, einander quantitativ und qualitativ im gleichen Umfang nachzugeben. Dies ist bereits wegen der möglicherweise in den beiden Staaten unterschiedlichen rechtlichen Bindungen nicht möglich (vgl. Rz. 67 ff.). Die Vertragsstaaten sind jedoch verpflichtet, die für ein gegenseitiges Nachgeben bestehenden Möglichkeiten voll auszuschöpfen. Gestatten Abkommensrecht oder innerstaatliches Recht mehrere mögliche Auslegungen, so ist derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben, die eine einvernehmliche Lösung erlaubt (vgl. zum Grundsatz der „Internationalen Entscheidungsharmonie“ die Einleitung Rz. 42). Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung des Abkommens entstehen, sind **Rechtsfragen**. Schwierigkeiten oder Zweifel bei der

Anwendung des Abkommens können Rechtsfragen (Subsumtionsfragen) sein, ergeben sich jedoch vornehmlich auch im Bereich der **Sachverhaltsermittlung**. Unter die Anwendung des Abkommens fällt darüber hinaus auch dessen **verwaltungstechnische Handhabung**: die Einführung besonderer Vordrucke oder die Bildung besonderer Kommissionen (vgl. K. Koch CDFI LXVIa 43). Zumindest mißverständlich ist es dagegen, wenn der MA-Komm. zur Abkommens**anwendung** auch die Ergänzung oder Klarstellung unvollständiger oder nicht eindeutiger Vorschriften des Abkommens rechnet (MA-Komm. 77 Ziff. 30f., o. Rz. 83f.): hier handelt es sich um Fragen der **Auslegung** des Abkommens. Anwendungsprobleme betreffen überwiegend die Durchführung der DBA bei den Abzugsteuern und die Besteuerung von bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen (z. B. Grenzgänger, Landwirte, Künstler).

- 92 Umstritten ist der Rechtscharakter, insbesondere die **Bindungswirkung** von Auslegungsvereinbarungen, die für eine **Vielzahl** von Fällen getroffen werden. Zu unterscheiden ist die Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat, die Bindung innerstaatlicher Rechtsanwendungsorgane und die Selbstbindung des Bundesministers der Finanzen bzw. der ihm untergeordneten Behörden. Das Recht der Bundesrepublik Deutschland kennt neben dem zustimmungsbedürftigen völkerrechtlichen Vertrag das sog. „**normative Verwaltungsabkommen**“. Ein solches kann jedoch nach h. M. nicht abgeschlossen werden, wenn es sich auf einen völkerrechtlichen Vertrag bezieht, der, wie das Doppelbesteuerungsabkommen, seinerseits zustimmungsbedürftig ist (vgl. die Nachweise bei D. Mülhausen, Verständigungsverfahren, 199). Die Auslegungsvereinbarung begründet demnach keine staatsvertragliche Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat, wenn auch die zuständigen Behörden verpflichtet sind, alles ihnen Mögliche zur Durchsetzung der getroffenen Vereinbarung zu tun. Eine Rechtsverordnung ist die Auslegungsvereinbarung schon deswegen nicht, weil es an entsprechender Form und Publikation, auch an einer den Bestimmtheitserfordernisse des Art. 80 GG genügenden Ermächtigung fehlt (D. Mülhausen, aaO 208). Gerichte sind an die im Rahmen von Konsultationsverfahren getroffenen Regelungen nicht gebunden. Diese Regelungen werden jedoch zur Auslegung von Abkommensbestimmungen „stützend“ herangezogen (BFH BStBl. 1963, 212; DBA Schweiz 1931/59; 1969, 579; DBA USA). – Im Konsultationsweg werden gelegentlich auch Regelungen noch vor Inkrafttreten des maßgebenden DBA getroffen (z. B. Verständigungsprot. v. 18. 6. und 29. 9. 1971 zum DBA Schweiz 1971, BStBl. 1975, 504, 505; Verständigungsmemorandum v. 18. 10. 1965 zum Rev.Prot. 1965 DBA USA 1954, DStR 1966, 606; zur Problematik vorweggenommener Auslegungsvereinbarungen: W. Schürmann, in: Meyer-Marsilius/Hangarter, zu Art. 26 DBA Schweiz 1971; H. Debatin AWD 1966, 413; H. Meilicke AWD 1966, 231). Die Auslegungsvereinbarung hat daher innerstaatlich nur den Rang einer **Verwaltungsvorschrift** und auch diesen erst, soweit sie als solche

bekanntgemacht worden ist (über die Verwaltungsvorschriften statt aller: J. Martens u. a. in: Grenzen der Rechtsfortbildung, hrsg. von K. Tipke, 1982, 165 ff.; s. ferner K. Vogel/M. Wachenhausen in: Bonner Kommentar, Art. 108 GG Rdn. 172 ff.).

- 93 c) Nach **Abs. 3 Satz 2** können die zuständigen Behörden gemeinsam darüber **beraten**,
– wie eine **Doppelbesteuerung** in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen **nicht behandelt** sind.

Ebenso wie das Verfahren des Abs. 3 Satz 1 kann auch das **Konsultationsverfahren des Abs. 3 Satz 2** einen konkreten Einzelfall oder eine Vielzahl von Fällen zum Gegenstand haben (vgl. o. Rz. 8). Hinsichtlich der Frage, **ob** sie das Verfahren einleiten, haben die Behördenvertreter ein weites Ermessen („können“).

Obwohl die Vorschrift das Ziel des Verfahrens nur mit dem Wort „beraten“ (engl. „consult together“; franz.: „se concerter“) umschreibt, geht ein Teil der Praxis und der Literatur davon aus, daß das Ergebnis der „Beratung“ für die Vertragsparteien sowie deren Behörden und Bürger innerstaatlich verbindlich ist. Das ist eine Frage des **innerstaatlichen Rechts** der Vertragsstaaten. In der Bundesrepublik bedarf die Ergänzung des zustimmungsbedürftigen Abkommens wie das Abkommen selber der Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften, ihre innerstaatliche Anwendung des gesetzlichen **Anwendungsgebots** (s. die Einleitung Rz. 21). Dem entspricht die Praxis der Bundesrepublik für Änderungs- und Ergänzungsprotokolle (K. Koch CDFI LXVIa 42f.).

Zwischen den Verfahren nach Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 muß aus diesem Grunde genau unterschieden werden. Im Verfahren nach Abs. 3 Satz 1 geht es um die **Auslegung und Anwendung** des DBA, im Verfahren nach Abs. 3 Satz 2 um dessen **Ergänzung**.

2. Abweichungen (s. dazu o. Rz. 42)

- 94 a) **Keine** den **Konsultationsverfahren** des Art. 25 Abs. 3 MA entsprechende Vorschrift enthalten die *DBA Dänemark, Indien und Norwegen*. Diese Abkommen regeln somit ausdrücklich nur das Verständigungsverfahren im engeren Sinn (vgl. Rz. 8, 26 ff.). Berücksichtigt man jedoch, daß auch dieses Verfahren nicht ohne Auslegung von Abkommensbestimmungen durchgeführt werden kann, so beschränkt sich die inhaltliche Abweichung vom MA darauf, daß nicht über diejenigen Fälle von Doppelbesteuerung beraten werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind. Diese Einschränkung ist nicht schwerwiegend, weil die Kompetenzen der Behördenvertreter im Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 MA ohnehin sehr beschränkt sind (s. o. Rz. 93).
- 95 Kein Konsultationsverfahren i. S. des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 MA enthalten die *DBA Ägypten, Australien, Belgien, Griechenland, Großbritannien, Irland, Israel, Kanada 1956, Neuseeland, Pakistan, Portugal, Schwe-*

den, *Sri Lanka (Ceylon) 1962*, *Südafrika* und *Ungarn*. All diese Abkommen sehen jedoch ein Konsultationsverfahren i. S. des Art. 25 Abs. 3 Satz 1 vor, allerdings teilweise abweichend vom MA. So bietet eine Reihe von Abkommen die Möglichkeit, auch Schwierigkeiten aus Abkommen der Vertragsstaaten mit **Drittstaaten** in das Verfahren einzubeziehen: *DBA Ägypten*, Art. XX Abs. 2 mit bes. Hinweis auf Art. III Abs. 3 und IV Abs. 2, *Griechenland*, Art. XX Abs. 2; *Irland*, Art. XXIV Abs. 2; *Israel*, Art. 21 Abs. 2; *Pakistan*, Art. XXVII Abs. 2; *Sri Lanka (Ceylon) 1962*, Art. XIX Abs. 2; *Südafrika*, Art. 22 Abs. 2; *USA* Art. XVII Abs. 2.

- 96 **b) Besondere Konsultationsverfahren:** Art. 17 *DBA Italien* betraut die obersten Finanzbehörden beider Staaten mit der billigen Entscheidung auch jeder anderen Frage, die im Zusammenhang mit dem Abkommen auf dem Gebiet der direkten Steuern entstehen könnte. Art. 25 Abs. 4 *DBA Kanada 1981* sieht Konsultationen für bestimmte Spezialfälle vor: für die Gewinnzurechnung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte, die Gewinnaufteilung in den Fällen des Art. 9, die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nachlässen oder Trusts. Ähnlich Art. XVII Abs. 3 *DBA USA*; an die Stelle der Regelung über Nachlässe oder Trusts tritt hier die übereinstimmende Festlegung der Quelle für bestimmte Einkünfte. Die *DBA Niederlande* und *Schweden*, jeweils Art. 25 Abs. 2, sowie *Österreich*, Art. 21 Abs. 2, kennen ein dem Konsultationsverfahren des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 MA entsprechendes Verfahren „zur Beseitigung von Härten aufgrund einer Doppelbesteuerung in Fällen, die in diesem Abkommen nicht geregelt sind“. Dabei enthalten die *DBA Niederlande* und *Österreich* eine Zusatzbestimmung, nach der über den Erlass von Durchführungsbestimmungen zum Zwecke der Abkommensanwendung ein gegenseitiges Einvernehmen hergestellt werden muß. Weitere **Sonderbestimmungen** enthalten: das *DBA Großbritannien*, Art. XVIII A Abs. 4, für die Durchführung der Quellenbesteuerung, sowie *DBA Spanien*, Art. 25 Abs. 3, das eine besondere Verständigungsmöglichkeit für die **Verwirklichung** der Steuerbegrenzungen bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorsieht.

- 97 **c) Ganz eigenständige Regelungen** enthalten: das *DBA Finnland 1935*, Art. 14, das den obersten Finanzbehörden in den Art. 25 Abs. 3 MA entsprechenden Fällen die Möglichkeit zu besonderen **Vereinbarungen** gab; sowie das *DBA Luxemburg*, Art. 26 Abs. 3, das eine Billigkeitsentscheidung auch in den Fällen des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 vorsieht.

E. Zu Absatz 4

I. MA-Kommentar

MA-Kommentar 1963

Ziff. 7 s. zu Abs. 3 Rz. 81

MA-Kommentar 1977

Ziff. 34 s. zu Abs. 3 Rz. 87

- 98 8. **[Behördenverkehr]** Dieser Absatz sieht vor, daß die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unmittelbar miteinander verkehren können. Es ist daher nicht erforderlich, den diplomatischen Weg zu beschreiten. Wie Absatz 4 Satz 2 anregt, kann die Schaffung einer Kommission in bestimmten Fällen ratsam sein. Bei Behandlung eines bestimmten Falles kann es als zweckmäßig erachtet werden, dem Steuerpflichtigen zu gestatten, sich schriftlich oder mündlich zu äußern. Wird dieses Verfahren einmütig gebilligt, dann sollte die Kommission es anwenden können.

99

- 100 9. **[Steuerausschuß]** Da sowohl die Bestimmungen dieses Abkommens als auch die beigelegten Kommentare das Ergebnis einer engen internationalen Zusammenarbeit innerhalb des Steuerausschusses sind, bestünde eine naheliegende Möglichkeit, den Steuerausschuß um ein Gutachten über die eigentliche Bedeutung der Bestimmungen zu ersuchen, wenn in bestimmten Punkten besondere Auslegungsschwierigkeiten entstehen. Ein solches Vorgehen, das dem Auftrag und den Zielen des Steuerausschusses hinsichtlich der allmählichen Schaffung eines einheitlichen Rechtes zur Vermeidung der Doppelbesteue-

35. **[Gemeinsame Beratung]** Der Absatz bestimmt, wie die zuständigen Behörden die gemeinsame Beratung zur einvernehmlichen Lösung entweder eines Einzelfalles nach den Absätzen 1 und 2 oder von allgemeinen Problemen, die insbesondere die Abkommensauslegung und -anwendung betreffen und die unter Absatz 3 fallen, durchzuführen haben.

36. **[Unmittelbarer Behördenverkehr]** Der Absatz sieht zunächst vor, daß die zuständigen Behörden unmittelbar miteinander verkehren. Diese brauchen also nicht den diplomatischen Weg zu beschreiten.

MA-Kommentar 1963

MA-Kommentar 1977

rung entspräche, könnte einen wertvollen Beitrag zur Erreichung einer wünschenswerten Einheitlichkeit in der Anwendung der jeweiligen Vorschriften bilden.

101

37. [Verfahrendurchführung]

Dieses Verfahren wird üblicherweise schriftlich abgewickelt. Wie im zweiten Satz des Absatzes 4 vorgesehen, können die zuständigen Behörden ihre Meinungen aber auch mündlich austauschen, wenn sie dies im Interesse der Einigung für zweckmäßig halten. Sie können darüber hinaus vereinbaren, den Meinungsaustausch in einer Kommission durchzuführen, die aus Vertretern der erwähnten Behörden bestehen.

102

38. [Anzahl der Kommissionsmitglieder] Absatz 4 überläßt es den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, die Zahl der Mitglieder und die Verfahrensordnung dieser Kommission zu bestimmen.

103

39. [Stellung des Steuerpflichtigen] Obwohl die Vertragsstaaten in diesem Zusammenhang auf Formalitäten verzichten können, sind sie jedoch verpflichtet, den Steuerpflichtigen, deren Fall gemäß Absatz 2 der Kommission unterbreitet wird, gewisse wesentliche Rechte zuzusichern, nämlich:

- das Recht, Erklärungen schriftlich oder mündlich in eigener Person oder durch einen Vertreter abzugeben;
- das Recht auf einen Rechtsbeistand.

104

40. [Akteneinsicht] Wegen der Besonderheit des Verfahrens er-

105

scheint es aber nicht erforderlich, dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter Akteneinsicht zu gewähren.

41. [Zusammensetzung der Kommission] Die zuständigen Behörden sind zwar in der Auswahl ihrer Vertreter in der gemeinsamen Kommission völlig frei, sie sollten aber als Vorsitzenden jeder Delegation – die einen oder mehrere Vertreter der für die Abwicklung des Verfahrens zuständigen Verwaltungsdienststelle umfassen kann – einen auf Grund seiner besonderen Erfahrungen ausgewählten hohen Beamten oder Richter bestimmen, da anzunehmen ist, daß die Hinzuziehung solcher Persönlichkeiten die Einigung fördert.
Ziff. 42 s. zu Allgemeines Rz. 6

106 10. [Künftige Ausgestaltung]

Wenn später einmal ein multilaterales Abkommen vereinbart werden wird, kann es zweckmäßig sein, eingehendere Regeln für ein solches internationales Beratungsverfahren in Aussicht zu nehmen.

II. Abkommensübersicht zu Absatz 4

107 DBA	Artikel	Unmittelbarer Behördenverkehr	Mündlicher Meinungsaustausch	Rz.
Ägypten	XXI Abs. 2	≈ MA	—	111, 113
Argentinien	25 Abs. 4	= MA	—	108 ff., 112
Australien	23 Abs. 3	= MA	—	108 ff., 112
Belgien	SProt. Nr. 16	= MA	—	112
Brasilien	—	—	—	111

DBA	Artikel	Unmittelbarer Behördenverkehr	Mündlicher Meinungsaustausch	Rz.
Dänemark	25 Abs. 2	≈ MA	—	111, 113
Elfenbeinküste	25 Abs. 4	= MA	—	108 ff., 112
<i>Finnland 1935</i>	—	—	—	111
Finnland 1979	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Frankreich	25 Abs. 4	—	≈ MA	108 ff., 111
Griechenland	—	—	—	111
Großbritannien	XVIII A Abs. 5	≈ MA	—	108 ff., 112
Indien	—	—	—	111
Indonesien	24 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Iran	26 Abs. 4	= MA	—	108 ff., 112
Irland	—	—	—	111
Island	25 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Israel	—	—	—	111
Italien	—	—	—	111
Jamaika	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Japan	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Kanada 1956	—	—	—	111
Kanada 1981	25 Abs. 5	≈ MA	—	108 ff., 112
Kenia	25 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Korea	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Liberia	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Luxemburg	26 Abs. 2	≈ MA	—	108 ff., 112
Malaysia	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Malta	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Marokko	25 Abs. 4	= MA, mit Zusatzregelung	—	108 ff., 113
Mauritius	26 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Neuseeland	24 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Niederlande	25 Abs. 1	≈ MA	—	108 ff., 112
Norwegen	25 Abs. 3	≈ MA	—	111, 113
Österreich	25 Abs. 1	≈ MA	—	108 ff., 112

DBA	Artikel	Unmittelbarer Behördenverkehr	Mündlicher Meinungsaustausch	Rz.
Pakistan	XVIII	≈ MA	—	108 ff., 112
Polen	22 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Portugal	26 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Rumänien	20 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Sambia	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Schweden	25 Abs. 1	≈ MA	—	108 ff., 112
Schweiz	26 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Singapur	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Spanien	25 Abs. 5	= MA	= MA	108 ff.
<i>Sri Lanka (Ceylon) 1962</i>	XX Abs. 2	—	—	111
Sri Lanka 1979	26 Abs. 4	= MA	—	108 ff., 112
Südafrika	22 Abs. 3	= MA	= MA	108 ff.
Thailand	24 Abs. 4	≈ MA, mit Zusatzregelung	—	108 ff., 114
Trinidad und Tobago	24 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Tschechoslowakei	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Tunesien	25 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
Ungarn	25 Abs. 4	= MA	= MA	108 ff.
USA	XVII Abs. 2 Satz 1, Abs. 3	≈ MA	—	108 ff., 112
USSR	22 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112
Zypern	25 Abs. 4	≈ MA	—	108 ff., 112

III. Erläuterungen

1. Normalfassung entsprechend MA

- 108 a) Abs. 4 regelt das Verfahren der Verständigung. Nach Abs. 4 Satz 1 können die **zuständigen Behörden** (vgl. Rz. 37) der Vertragsstaaten **unmittelbar miteinander verkehren**; d. h. sie müssen nicht den diplomatischen Weg über das Außenministerium beschreiten, sondern können direkt miteinander in Verbindung treten. Das Verständigungsverfahren kann **schriftlich** durchgeführt werden.

- 09 b) Scheint für die Herbeiführung der Einigung ein **mündlicher Meinungsaustausch** zweckmäßig, so kann er in einer Kommission durchgeführt werden, die aus **Vertretern der zuständigen Behörden** der Vertragsstaaten besteht. Bedeutsam ist, daß die Kommission aus Vertretern der zuständigen Behörden zusammengesetzt ist. Diese sind somit weisungsgebunden. In der Praxis kann dies zu Schwierigkeiten führen, wenn der Entscheidungsspielraum bereits vor der Verhandlung eingeschränkt wurde oder bestimmte Vereinbarungen erst nach Rückfrage bei den Vorgesetzten getroffen werden können.
- 110 Daten über die zahlenmäßige Zusammensetzung der gemischten Kommissionen und über die Kriterien, nach denen die Kommissionsmitglieder ausgewählt werden, liegen nicht vor (vgl. zu den gemischten Kommissionen: *D. Mülhausen*, Verständigungsverfahren, 117f.; zur Zusammensetzung der Schiedskommission nach dem Richtlinien-vorschlag der EG-Kommission, o. Rz. 9: *M. Lehner*, Verständigungsverfahren, 51 ff.).

2. Abweichungen (s. dazu o. Rz. 42)

- 111 a) **Keinen unmittelbaren Behördenverkehr** sehen vor: die *DBA Ägypten, Brasilien, Dänemark, Finnland 1935, Frankreich, Griechenland, Indien, Irland, Israel, Italien, Kanada 1956, Norwegen, Sri Lanka (Ceylon) 1962*.
- 112 b) Unmittelbaren Behördenverkehr, **jedoch ohne mündlichen Meinungsaustausch** ermöglichen die *DBA Argentinien*, Art. 25 Abs. 4; *Australien*, Art. 23 Abs. 3; *Belgien*, SProt. Nr. 16; *Elfenbeinküste*, Art. 25 Abs. 4; *Finnland 1979*, Art. 25 Abs. 4; *Großbritannien*, Art. XVIII A Abs. 5; *Indonesien*, Art. 24 Abs. 4; *Iran*, Art. 26 Abs. 4; *Jamaika*, Art. 25 Abs. 4; *Japan*, Art. 25 Abs. 4; *Kanada 1981*, Art. 25 Abs. 5; *Korea*, Art. 25 Abs. 4; *Liberia*, Art. 25 Abs. 4; *Luxemburg*, Art. 26 Abs. 2; *Malaysia*, Art. 25 Abs. 4; *Malta*, Art. 25 Abs. 4; *Mauritius*, Art. 26 Abs. 4; *Niederlande*, Art. 25 Abs. 1; *Österreich*, Art. 25 Abs. 1; *Pakistan*, Art. XVIII; *Polen*, Art. 22 Abs. 4; *Rumänien*, Art. 20 Abs. 4; *Sambia*, Art. 25 Abs. 4; *Schweden*, Art. 25 Abs. 1; *Singapur*, Art. 25 Abs. 4; *Sri Lanka 1979*, Art. 26 Abs. 4; *Trinidad und Tobago*, Art. 24 Abs. 4; *Tschechoslowakei*, Art. 25 Abs. 4; *USA*, Art. XVII Abs. 2 Satz 1, Abs. 3; *USSR*, Art. 22 Abs. 4; *Zypern*, Art. 25 Abs. 4.
- 113 c) Die *DBA Ägypten*, Art. XXI Abs. 2; *Dänemark*, Art. 25 Abs. 2; *Marokko*, Art. 25 Abs. 4 und *Norwegen*, Art. 25 Abs. 3 gestatten den unmittelbaren Behördenverkehr auch zu anderen, im Abkommen vorgesehenen Zwecken.
- 114 Das *DBA Thailand*, Art. 24 Abs. 4, sieht den unmittelbaren Behördenverkehr ausdrücklich auch „zum Austausch von Informationen nach Artikel 25“ (Informationsaustausch) vor (vgl. dazu Art. 26, insbesondere Rz. 35).